MIHAI OANA

CONTABILITATE APROFUNDATA

Obiectivele cursului

1. Definirea lichidării şi explicarea aspectelor contabile legate de lichidare;
2. Definirea fuziunii şi explicarea aspectelor contabile legate de lichidare;
3. contabilizarea operațiunii de lichidare;
4. explicarea impactului retragerii sau excluderii unui asociat;
5. calcularea sumelor ce revin acționarilor sau asociaților în urma lichidării societății commerciale;
6. Explicarea diferențelor dintre tipurile de fuziune
7. Definirea fuziunii şi explicarea aspectelor contabile legate de fuziune;
8. Descrierea avantajelor şi dezaavantajelor operațiunilor de fuziune.
9. explicarea condițiilor pentru care se impune elaborarea situațiilor financiare consolidate;
10. Întocmirea situațiilor financiare consolidate la data achiziției;

Iuliana Oana MIHAI

CONTABILITATE APROFUNDATA

NOTE DE CURS

CUPRINS

CAPITOLUL I - ELEMENTE DE NORMALIZARE ŞI REGLEMENTARE A CONTABILITĂȚII 3
1.1. Instrumente şi organisme de reglementare 3
1.2. Cadrul general pentru întocmirea şi prezentarea situațiilor financiare..... 6
1.3. Principii contabile..... 15
1.4. Teste de autoevaluare 19

CAPITOLUL II
LUCRĂRILE DE ÎNCHIDERE A EXERCIȚIULUI FINANCIAR..... 22
2.1. Delimitări privind situațiile financiare anuale..... 22
2.2. Lucrările de închidere a exercițiului financiar 24
2.3. Contabilitatea operațiilor de regularizare..... 27
2.3.1. Operații privind regularizarea plusurilor şi minusurilor de inventar 27
2.3.2. Operații privind calculul amortizărilor..... 30
2.3.3. Operații privind ajustările pentru deprecieri 31
2.3.4. Operații privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli 34
2.3.5. Diferențele de curs valutar..... 34
2.3.6. Operații privind delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor 35
2.4. Balanța conturilor după inventariere..... 37
2.5. Determinarea rezultatului exercițiului şi impozitarea profitului..... 37
2.6. Distribuirea rezultatului exercițiului / finanțarea pierderii 45
2.7. Redactarea situațiilor financiare 47

CAPITOLUL III - LICHIDAREA SOCIETĂȚILOR COMERCIALE..... 48
3.1. Aspecte generale privind dizolvarea şi lichidarea societăților comerciale şi cadrul juridic al operațiunilor de lichidare..... 48
3.2. Contabilizarea operațiilor de lichidare. Etapele operațiunilor de lichidare. ... 50
3.3. Fiscalitatea operațiunilor de lichidare: 53
3.4. Cazuri particulare privind lichidarea 55
3.5. Retragerea si/sau excluderea asociaților din cadrul societăților comerciale 64
3.6. Teste de autoevaluare..... 67

Capitolul IV - FUZIUNEA SOCIETĂȚILOR COMERCIALE..... 69
4.1. Fuzionarea societăților comerciale modalitate juridică şi economică de regrupare şi concentrare a întreprinderii 69
4.1.1. Considerații generale..... 69
4.1.2. Delimitări conceptuale privind fuziunea 70
4.1.3. Felurile fuziunii..... 72
4.1.4. Cadrul juridic privind fuzionarea societăților comerciale. Procedura de fuziune..... 75
4.2. Aspecte financiar-contabile ale operațiunilor de fuziune 76
4.2.1. Evaluarea societăților intrate în fuziune..... 76
4.2.2. Stabilirea raportului de schimb/parității..... 78
4.3. Fiscalitatea operațiunilor de fuziune 80
4.4. Tehnici contabile privind operațiile de fuziune..... 81
4.5. Cazuri particulare privind contabilitatea operațiilor de fuziune 84
4.6. Contabilitatea operațiilor de divizare a societăților comerciale..... 102
4.6.1. Cadrul juridic al operațiilor de divizare a societăților comerciale . 102
4.6.2. Contabilizarea operațiilor de divizare a societăților comerciale ... 103
4.7. Aportul parțial de active 105
4.8. Teste de autoevaluare 106

BIBLIOGRAFIE 109

OBIECTIVELE CURSULUI

1. Definirea lichidării şi explicarea aspectelor contabile legate de lichidare;
2. Definirea fuziunii şi explicarea aspectelor contabile legate de lichidare;
3. Contabilizarea operațiunii de lichidare;
4. Explicarea impactului retragerii sau excluderii unui asociat;
5. Calcularea sumelor ce revin acționarilor sau asociaților în urma lichidării societății commerciale;
6. Explicarea diferențelor dintre tipurile de fuziune
7. Definirea fuziunii şi explicarea aspectelor contabile legate de fuziune;
8. Descrierea avantajelor şi dezaavantajelor operațiunilor de fuziune.
9. Explicarea condițiilor pentru care se impune elaborarea situațiilor financiare;
10. Întocmirea situațiilor financiare anuale

Capitolul I - Elemente de bază privind normalizarea şi reglementarea contabilă

Normele contabile din România au la baza Legea Contabilității şi OMFP 3055/2009 privind reglementările contabile conforme cu directivele europene.

Operațiunile înregistrate în contabilitate se împart în două categorii:

1. **Operațiuni curente** – se referă la cumpărări, vânzări, încasări, plăți, etc.
2. **Operațiuni speciale** – prezintă un grad mai mare de complexitate cum ar fi: operațiunile cu devize, cu valute sau operațiuni de apărare a întreprinderii în relația acesteia cu mediul economic, fuziuni, lichidări sau retratări în vederea consolidării.

Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor curente sau speciale presupune efectuarea unei analize juridice cu privire la respectarea legalității pentru activitatea care o desfăşoară.

Aplicarea regulilor şi normelor în contabilitate scoate în evidență necesitatea prezentării unor elemente de bază privind normalizarea contabilității, cum ar fi: rețeaua de standarde contabile, cadrul general pentru întocmirea şi prezentarea situațiilor financiare şi principiile contabile.

1.1. Instrumente şi organisme de normalizare contabilă

Prin sursă de normalizare contabilă se înțelege ansamblul de termeni şi de instrumente pe care un organism profesional şi/sau guvernamental (public) le recomandă/impune celor care exercită profesia contabilă şi cu care pot fi familiarizați beneficiarii acestora.

Instrumentele de normalizare contabilă sunt denumite şi instrumente de reglementare şi fac obiectul armonizării contabile.

Norma de contabilitate reprezintă regula precisă de evaluare, înregistrare, clasificare, evaluare şi prezentare a informației contabile, elaborată în vederea rezolvării unei probleme repetitive, rezultată dintr-o alegere rațională, colectivă, în cadrul unui organism de reglementare contabila profesional şi/sau public[1].

De aici, normalizarea contabilității constă în organizarea contabilității după reguli precise, elaborate de către un organism independent, de către puterea publică sau printr-o colaborare între cele două entități menționate.

Desigur, normalizarea nu trebuie confundată cu normarea. Aceasta din urmă este o componentă a procesului de normalizare şi vizează elaborarea unui plan de conturi şi a unor filiere de înregistrare contabilă.

Instrumentele de normalizare contabilă sunt:

[1] Pop A., *Contabilitatea financiară românească armonizată cu Directivele contabile europene şi Standardele Internaționale de Contabilitate*, Editura Intelcredo, Deva, 2002, pag. 30;

- Planul contabil general, reprezentat de o listă de conturi, la care se alătură norme metodologice de aplicare. Acestea din urmă constituie o construcție coerentă, elaborată cu aportul profesioniştilor liberali, validată de practică şi apoi impusă întreprinderilor.
- Cadrul conceptual contabil, care este un document formalizat care cuprinde descrierea: termenilor specifici şi a principiilor contabile general admise, caracteristicilor calitative necesare unei informații contabile pentru a fi utilă, obiectivului situațiilor financiare, criteriilor de recunoaştere a elementelor componente ale situațiilor financiare

În ceea ce priveşte organismele de normalizare contabilă, acestea diferă ca şi componență, activitate şi politici de la regiune la regiune, de la țară la țară. Vom expune în continuare doar acele organisme care interesează în contextul lucrării de față. Este vorba de:

a) Pe plan international: IASB (Comisia Internațională pentru Standarde Contabile), care a elaborat un corp de norme contabile internaționale care pot fi structurate astfel:

- Cadrul conceptual (principii)
- Norme propriu-zise, care la ora actuală se diferențiază în: IAS (Standarde Internaționale de Contabilitate), IFRS (Standarde Internaționale de Raportare Financiară),
- Interpretări ale normelor şi anume - SIC (Interpretările Standardelor Internațioanle de Contabilitate) şi interpretări date de IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee).

IASB este organismul mondial al normelor contabile creat în 1973 şi care a avut de la început ca şi obiectiv promovarea regulilor standardizate ale contabilității, aplicabile lumii întregi.

El stabileşte codul de bună conduită şi încearcă, cu un succes în creştere, să le facă acceptate de către diferitele guverne şi autorități contabile regionale şi naționale.

Potrivit IASB – normalizarea IASB pune la dispoziție standarde internaționale de contabilitate (IAS) şi standarde internaționale de raportare financiara (IFRS):

- IFRS 1-8
- IFRIC - interpretări şi comentarii ale standardelor de raportare financiara
- IAS 1 - 41
- SIC – interpretări şi comentarii ale standardelor internaționale de contabilitate
- Cadrul general pentru întocmirea şi prezentarea situațiilor financiare

b) În Europa: Comisia Europeană, care a elaborat şi modificat în timp, plan contabil, mai multe directive, inclusiv Directiva a IV-a, care se referă la structura, conținutul şi prezentarea situațiilor financiare, respectiv Directiva a VII-a care se se referă la conturile consolidate.

Comisia Europeană realizează normalizarea prin intermediul următoarelor două organisme:

- **Comitetul de normalizare contabilă (ARC), respectiv**
- **Grupul European pentru avizarea raportărilor financiare (EFRAG)**

Comisia europeană a elaborat în materie de contabilitate:

a. Directiva a IV-a din 25 iulie 1978 – cuprinde dispoziții se refera la contabilități individuale respectiv la situațiile financiare individuale întocmite de către întreprindere. În conținutul directivei se întâlnesc reguli cu privire la întocmirea situațiilor financiare, prezentarea acestora, controlul şi auditarea. Directiva prezintă dispoziții cu privire la indicatorii care trebuie sa fie prezentați de către întreprinderile individuale.
b. Directiva a VII-a din 13 iunie 1983 – are în vedere situațiile financiare întocmite de către grupurile de întreprinderi. Aceste situații financiare sunt denumite situații financiare consolidate. Directiva cuprinde dispoziții cu privire la întocmirea, prezentarea şi auditarea situațiilor financiare consolidate.

Directivele existente pot fi preluate în reglementările contabile ale statelor comunității economice europene (CEE). Potrivit dispozițiilor existente în cadrul directivelor fiecare stat poate sa păstreze în conținutul reglementarilor contabile elementele care reprezintă dispoziții naționale.

Potrivit CEE, situațiile financiare sunt formate din: bilanț, contul de profit şi pierdere şi anexa la situațiile financiare;

c) În SUA: există trei organisme care contribuie la fixarea modalităților de stabilire şi publicare a situațiilor financiare:

- **SEC** (Securities and Exchange Commission) – o comisie a operațiilor la bursă;
- **FASB** (Financial Accounting Standards Board - Comisia Standardelor de Contabilitate Financiară), organism independent, influențat în mică măsură de către profesioniştii contabili şi guvern). La ora actuală este sursa şi autoritatea principală a doctrinei contabile, fiind recunoscută ca atare de SEC. FASB publică FAS-uri (Statements of Financial Accountong Standards) şi interpretări ale acestora.
- **AICPA** (American Institute of Chartered Public Accountants) – cea mai înaltă autoritate americană în domeniul contabil, un fel de ordin al experților contabili şi auditorilor. AICPA publică GAAP, GAAS – standarde general acceptate in domeniul contabil şi al auditului, precum şi un cod etic profesional.

Normele contabile sunt elaborate în cadrul FASB, prin colaborare cu SEC şi membri AICPA, în cadrul unui proces laborios, după care sunt promulgate drept GAAP-uri.

d) În România – Guvernul (prin Ministerul Finanțelor Publice), care în ultimele decenii a fost singurul organism cu rol în reglementarea contabilității, emițând o serie de acte normative în acest scop. La ora actuală este potențat rolul Consiliul Național al Contabilității, organism care asigură legătura între profesioniştii contabili şi autoritatea publică, emitentă a reglementărilor contabile.

Textele legislative sau reglementările contabile au la baza legea nr. 82/1991 care a transpus în dreptul intern conținutul Directivei a IV-a a Comunității Economice Europene. Legea Contabilității este completata de OMFP 3055/2009 privind "Reglementările contabilității conforme cu directivele europene".

Legea contabilității prin conținutul său prezintă dispozițiile generale privind contabilitatea în cadrul unității economice, categoriile de agenți obligate sa organizeze şi sa conducă contabilitatea proprie, cerințele contabilității, modul de efectuare a înregistrărilor în contabilitate de către diferite categorii de agenți economici, evaluarea elementelor deținute de către agenții economici pe baza inventarierii şi în bilanțul contabil. De asemenea Legea Contabilității prezintă dispoziții referitoare la organizanizarea şi conducerea contabilității, registrele contabile, sittuațiile financiare care trebuie sa fie întocmite de către entitate, etc.

OMFP 3055/2009 privind reglementările contabile conforme cu Directivele Europene are în conținutul lui următoarele componente:

- Aria de aplicabilitate şi moneda de raportare;
- Utilizatorii situațiilor financiare anuale;
- Caracteristicile calitative ale situațiilor financiare;
- Formatul componentelor situațiilor financiare anuale şi prevederi referiatoare la elementele din situațiile financiare anuale;
- Principii contabile generale;
- Reguli de evaluare;
- planul de conturi general

În conținutul OMFP există structurate situațiile financiare în cele două sisteme:

- sistemul dezvoltat
- sistemul simplificat

Textele legislative fără esență contabila sunt reprezentate de numeroase dispoziții de ordin contabil care se regăsesc în conținutul unor legi, decrete, hotărâri, componente ale dreptului social, al muncii, drept fiscal.

1.2. Cadrul general pentru întocmirea şi prezentarea situațiilor financiare

Cadrul general pentru întocmirea şi prezentarea situațiilor financiare prezintă următoarele aspecte:

1. Utilizarea situațiilor financiare

Persoanele interesate de rezultatele obținute de întreprindere pe parcursul exercițiilor financiare: creditori, debitori, investitori, proprietari, publicul.

2. Scopul întocmirii situațiilor financiare

Obiectivul situațiilor financiare este de a furniza informații despre poziția financiară, performanțele şi modificarea poziției financiare ale întreprinderii, informații care să fie utile unei sfere largi de utilizatori în luarea deciziilor.

a) poziția financiara – este reprezentata în conținutul bilanțului ca diferență între active şi datorii. Ea scoate în evidenta capacitatea entității de

a genera în perioada viitoare numerar sau echivalente de numerar necesare pentru stingerea obligației fata de terți şi pentru dezvoltări viitoare.

b) performanțele financiare – este reflectata în contul de profit şi pierdere ca diferența intre venituri şi cheltuieli. Veniturile sunt completate de câştiguri iar cheltuielile de pierderi. Performanta financiara a entității reflecta capacitatea economica de a obține profit din activitățile desfăşurate.

3. Concepte de baza

Pentru a corespunde obiectivelor, situațiile financiare trebuie să fie elaborate pe baza respectării următoarelor concepte de bază: **contabilitatea de angajamente şi continuitatea exploatării.**

a) Conceptul de continuare a activității

La sfârşitul exercițiului financiar trebuie sa cercetam prezenta unor factori care ar putea sa acționeze în perioada următoare în direcția continuității activității. Aceşti factori pot fi: diminuarea continua a valorii activelor datorita deprecierii acestora pana la eliminarea lor din bilanț, creşterea continua a datoriilor şi contractarea de către întreprindere a unor datorii noi fără a exista posibilitatea de rambursare, pierderea de piețe importante sau existenta unui fond de rulment negativ şi a unei trezorerii negative

Întocmirea situațiilor financiare se bazează pe evaluarea contabila a elementelor de natura activelor şi datoriilor. Când activitatea întreprinderii nu este continua evaluarea elementelor de natura activelor şi datoriilor va avea la baza valoarea lichidativă a acestora.

b) Conceptul de contabilitate de angajamente

4. Structuri ale situațiilor financiare

Un set complet de situații financiare este format din: Bilanț, Cont de profit şi pierdere, Situația fluxurilor de trezorerie, Situația modificărilor capitalurilor proprii, note explicative.

Bilanțul - reflecta poziția financiara a entității prin structurile sale:

- **active,**
- **datorii şi**
- **capitaluri proprii.**

Un **activ** este o resursa controlata de întreprindere capabila sa aducă beneficii economice pentru aceasta. Expresia “controlata de întreprindere” are în vedere faptul ca întreprinderii i se cuvin beneficii economice obținute din utilizarea activului.

Entitatea primeşte beneficii economice aduse de către activul curent indiferent daca activul este sau nu în proprietatea entității (ex.: leasing financiar)

Activele pot sa aducă beneficii economice prin:

- Utilizarea lor individuala
- Utilizarea lor împreună cu alte active prin stingerea unei datorii în contul transferului activului;
- Distribuirea activelor către acționari sau asociați;
- Schimbul activului cu un alt activ.

Activele pot fi grupate in active curente şi active imobilizate.

(1) Activ curent – atunci când:

a. Este deținut de către entitatea pentru a fi utilizat, vândut, consumat în condiții normale ale circuitului de exploatare
b. Este deținut de către entitate o perioada de pana la 12 luni de la data bilanțului
c. Reprezintă numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricționată
d. Se regăsesc elemente de natura stocurilor şi creanțelor
e. Sunt elemente de natura stocurilor şi creanțelor
f. Sunt elemente de natura investițiilor financiare pe termen scurt (acțiuni, obligațiuni şi alte titluri de valoare)
g. Sunt prezente ca disponibilități băneşti ale întreprinderii la vedere.

(2) Activ imobilizat – toate celelalte componente care nu îndeplinesc nici una din condițiile de mai sus poarta denumirea de imobilizări sau active imobilizate.

O clasificare efectiva pentru o componenta în conținutul bilanțului se va păstra pe toata durata existentei componentei în cadrul entității.

O **datorie** reprezintă o obligație actuala a întreprinderii pentru a cărei stingere este necesara ieşirea de resurse sub forma beneficiilor economice. Termenul "obligație actuala" arata faptul ca entitatea este datoare (are o datorie certa).

Ieşirea de beneficii economice de efectuează prin:

- Achitarea datoriilor
- Transferul unui activ în contul datoriei
- Prin înlocuirea datoriei cu o alta datorie
- Prin transferul datoriei în elementele de capital (conversia obligațiunilor în acțiuni, renunțarea creditorului la datorii).

Datoriile se clasifica in datorii curente şi datorii pe termen lung.

(1) Datorii curente – atunci când:
   a. Reprezintă o obligație actuala a entității care poate fi stinsa în condiții normale ale ciclului de exploatare. (ex: datorii salariale, fiscale, sociale)
   b. Reprezintă obligație actuala a entității care poate fi stinsa intr-o perioada de pana la 12 luni de la data bilanțului. (ex.: împrumuturi contractate pe termen scurt).

(2) Datorii pe termen lung – toate elementele care îndeplinesc condițiile pentru a fi datorie dar nu îndeplinesc nici una din condițiile de mai sus sunt considerate datorii pe termen lung.

Capitalurile proprii reprezintă interesul rezidual al acționarilor sau asociaților în activele nete ale entității după ce au fost achitate toate obligațiile fata de terți. Deşi sunt definite ca interes rezidual ele sunt prezentate în bilanț în conținutul mai multor elemente-rânduri şi anume:

- Capital social subscris vărsat
- Rezerve
- Prime legate de capital
- Rezultat reportat

- Rezultatul exercițiului

Poziția financiara a entității reflecta capacitatea acesteia de a genera numerar sau echivalente de numerar pentru a onora obligațiile fata de terți şi pentru dezvoltări viitoare.

Contul de Profit şi Pierdere – reflecta performantele financiare ale entității. Structura contului de profit şi pierdere cuprinde elemente de venituri şi cheltuieli.

Veniturile reprezintă creşterea beneficiilor economice în cursul perioadei contabile ca urmare a creşterii activelor /diminuare a datoriilor care generează creştere a capitalurilor proprii altele decât cele referitoare la aporturile aduse de acționari-asociați.

Similare veniturilor sunt şi câştigurile. Ele sunt generate din activitățile asimilate activităților de baza ale întreprinderii (ex.: câştiguri din cesiunea imobilizărilor, din despăgubiri, prin gestiunea titlurilor). Spre deosebire de venituri câştigurile sunt reflectate în Contul de profit şi pierdere la valoarea lor neta.

Cheltuielile reprezintă diminuări ale beneficiilor economice ca urmare a diminuării valorii activelor/creşterea valorii datoriilor care generează micşorări ale capitalurilor proprii altele decât cele care se refera la distribuirile aporturilor (restituirea aporturilor către acționari sau asociați).

Elementele componente a Contului de profit şi pierdere sunt prezentate prin clasificarea lor după 2 criterii:

- după natura (felul cheltuielilor)
- după destinație (utilizarea elementelor în activitatea întreprinderii).

Situația modificărilor capitalurilor proprii reflecta evoluția elementelor care formează capitalurile proprii.

Astfel pentru fiecare componenta a capitalului propriu exista 4 rubrici:

- Situația existenta la începutul exercițiului
- Creşteri
- Diminuări
- Situația existenta la sfârşitul exercițiului;

Modificările capitalurilor proprii pot fi:

→ Modificări de volum – au ca efect creşterea sau diminuarea capitalurilor proprii (ex.: la începutul exercițiului financiar rezultatul reportat era de 74000 lei, la sfârşitul exercițiului financiar rezultatul reportat era de 80000 lei. în cursul exercițiului financiar s-a modificat rezultatul reportat iar capitalurile proprii au înregistrat o creştere de 6000 lei.)

→ Modificările de structura – nu au ca finalitate creşterea/diminuarea capitalurilor proprii (AGA a hotărât majorarea capitalului social prin incorporarea altor rezerve din capitalul social la nivelul sumei de 20000 lei şi la poziția “Alte rezerve” o diminuare cu 20000 lei).

Pentru fiecare modificare a capitalurilor proprii trebuie sa fie prezentate comentariile corespunzătoare sau trimiterile la notele asupra situațiilor financiare.

Situația fluxurilor de trezorerie structurează activitatea întreprinderii în trei subactivitati:

- Exploatare – se refera la îndeplinirea obiectivelor care reprezintă activitatea întreprinderii respectiv producția , livrarea de bunuri, executarea de lucrări, prestarea de servicii.
- Investiții – se refera la achiziționarea de imobilizări şi cesiunea de imobilizări.
- Finanțare - are în vedere asigurarea resurselor pentru activitatea de exploatare şi activitatea de investiții. Resursele pot şi asigurate prin componente ale capitalurilor şi prin împrumuturi.

Fiecare activitate presupune existenta fluxurilor de trezorerie. Un flux de trezorerie reprezintă o activitate care presupune efectuarea unei încasări/plăți. în conținutul situației sunt prezentate fluxurile de trezorerie ale celor 3 activități prin corelarea lor:

numerar existent la începutul perioade
± fluxuri de trezorerie din activitatea de exploatare
± fluxuri de trezorerie din activitatea de investiții
± fluxuri de trezorerie din activitatea de finanțare
= Numerar la sfârşitul perioadei perioadei

Situația fluxurilor de trezorerie spre deosebire de toate celelalte situații financiare se întocmeşte pe baza conceptelor contabilității de trezorerie.

Situația fluxurilor de trezorerie din activitatea de exploatare poate fi raportata utilizând doua metode:

- Metoda directa – are în vedere principalele clase de încasări şi plăți ale entității. Oferă informații detaliate cu privire la proveniența încasărilor şi destinația plăților.
- Metoda indirecta – are în vedere determinarea fluxurilor de trezorerie din exploatare prin ajustarea profitului net/pierderii nete cu următoarele componente:

± amortizările şi provizioanele (cheltuielile)
± amortizările şi provizioanele (veniturile)
± evoluția elementelor de stocuri
± evoluția elementelor de datorii
± evoluția elementelor de creanțe

Majoritatea entităților folosesc pentru raportarea fluxurilor de trezoreria din exploatare metoda indirecta.

Politici contabile

Totalitatea principiilor, regulilor, metodelor, tehnicilor utilizate de către entitate în vederea obținerii informațiilor prezentate în conținutul situațiilor financiare. (ex.: determinarea costului de achiziție al imobilizărilor, utilizarea unui anumit regim de amortizare, determinarea costului de ieşire a stocului).

Politicile contabile adoptate de către entitate pot fi modificate de la un exercițiu financiar la altul. Tratamentele contabile necesare ca urmare a schimbării politicii contabile au la baza prevederile din IAS 8 “Politici contabile. Modificări în estimări şi erori”

Note asupra situațiilor financiare

Ele se întocmesc pentru a detalia informațiile existente în conținutul situațiilor financiare. Potrivit cadrului general privind întocmirea şi prezentarea situațiilor financiare entitatea va primi atâtea note cate ii sunt necesare pentru detalierea informației pentru diferite categorii de utilizatori.

5. Recunoaşterea structurilor situațiilor financiare

In conținutul situațiilor financiare informațiile sunt prezentate în rubrici denumite elemente-rânduri. Existenta unei informații în conținutul unei rubrici respectiv element-rând este rezultatul recunoaşterii acelei informații respectiv a elementului pe care informația îl reflecta.

Recunoaşterea presupune un proces complex în care fiecărui element component al structurii situației financiare i se atribuie o denumire căreia i se asociază o suma corespunzătoare mărimii elementului, suma care se acumulează la totalul bilanțului sau la Contul de profit şi pierdere.

Recunoaşterea elementelor componente ale structurii situației financiare presupune îndeplinirea cerințelor criteriului de recunoaştere:

- Probabilitatea intrării sau ieşirii beneficiului în şi din cadrul entității;
- Determinarea unui cost sau a unei valori credibile;

Recunoaşterea activelor

Un activ este recunoscut în bilanț când sunt îndeplinite următoarele criterii:

- Probabilitatea intrării de beneficii în cadrul entității ca urmare a utilizării activului. Are în vedere modul în care activele aduc beneficii economice pentru entitate. Potrivit acestui criteriu la sfârşitul exercițiului financiar nu trebuie sa existe factor a cărui acțiune ar putea sa aibă ca finalitate neîndeplinirea condițiilor de intrare a beneficiilor în cadrul întreprinderii. (ex.: în contul 4111 exista suma 200.000 lei ceea ce înseamnă ca în cursul exercițiului / exercițiilor viitoare entitatea va incasa probabil suma de 200.000 lei)
- Determinarea unui cost sau a unei valori credibile. Are în vedere determinarea costului sau a unei valori acceptate pentru elementele de natura activelor.

Sunt situații în care valoarea atribuita activelor este o valoare estimata. Estimările sunt considerate credibile atunci când au la baza o serie de modele recunoscute de profesia contabila. (ex.: la sfârşitul exercițiului financiar s-au aplicat cerințele IAS 36 “Deprecierea activelor”. Potrivit acestui standard pentru fiecare element de natura imobilizărilor se efectuează testul de depreciere comparându-se valoarea contabila neta cu valoarea realizabila neta (valoarea de inventar). Atunci când diferența este semnificativa entitatea va recunoaşte o depreciere a activului (valoarea contabila neta depăşeşte valoarea de inventar). Valoarea deprecierii Reprezintă o informație estimativa dar este considerata credibila.

Recunoaşterea datoriilor

O datorie este recunoscuta în bilanț atunci când este actuala (obligație actuala) şi îndeplineşte următoarele criterii:

- Probabilitatea ieşirii de resurse din cadrul entității sub forma beneficiilor economice pentru stingerea datoriei. Are în vedere

modul în care entitatea îşi va distribui resursele în vederea stingerii datoriilor. (ex.: în contul 401 exista suma de 250.000 lei, ceea ce înseamnă ca în exercițiul/exercițiile viitoare entitatea trebuie sa achite suma de 250.000 lei. Îndeplinirea criteriului are în vedere faptul ca la sfârşitul exercițiului financiar nu exista nici un factor a cărui acțiune sa aibă ca finalitate imposibilitatea stingerii obligației entității fata de furnizor.)

- Determinarea unei valori credibile. Are în vedere credibilitatea informației care reflecta mărimea datoriei. Sunt situații în care pentru a determina mărimea datoriei sunt utilizate estimările. (ex.: entitatea are o obligație fata de un furnizor de 33500 lei care Reprezintă echivalentul sumei de 10000 euro constituită la data de 12.07.07. La 31 decembrie 2007 entitatea trebuie sa determine valoarea datoriei în funcție de cursul euro. Astfel daca la 31.12.07 cursul este de 3.47 lei înseamnă ca valoarea datoriei va trebui sa fie recunoscuta la nivelul de 34.700 lei. Pentru diferența se va constitui un provizion pentru riscuri şi cheltuieli.

Recunoaşterea veniturilor

Veniturile sunt recunoscute în Contul de profit şi pierdere numai atunci când în cursul perioadei contabile au loc creşteri ale capitalurilor proprii, altele decât aducerea aporturilor de către acționari sau asociați.

(ex.: entitatea livrează bunuri către clienți, exista astfel o creştere a valorii creanțelor fata de clienți care duce la o creştere a profitului respectiv a capitalurilor proprii. Entitatea a onorat o obligatei fata de un creditor iar acesta a intrat sub imperiul prescrierii deci avem de-a face cu o diminuare a datoriei şi respectiv o creştere a profitului.)

Recunoaşterea cheltuielilor

Cheltuielile sunt recunoscute în Contul de profit şi pierdere numai atunci când în cursul perioadei au loc diminuări ale valorii activelor sau creşteri ale datoriilor care generează diminuări ale capitalurilor proprii altele decât restituirile efectuate către acționari sau asociați.

(ex.: entitatea primeşte factura pentru consumul de gaze naturale. Potrivit facturii exista o obligație fata de furnizor pentru a cărui stingere va diminua beneficiile economice ale entității. Diminuarea beneficiilor economice va avea ca finalitate diminuarea capitalurilor proprii).

Potrivit criteriului recunoaşterii entitatea va recunoaşte concomitent 2 sau mai multe elemente din conținutul situațiilor financiare. (ex.: achiziționarea unei imobilizări de la furnizor - entitatea va recunoaşte imobilizarea ca activ, şi obligația fata de furnizor ca datorii în momentul recepției activului).

Caracteristicile calitative ale informatiilor din continutul situatiilor financiare:

- Relevanța
- Credibilitatea informației
- Comparabilitatea

Relevanta

Aceasta caracteristica are în vedere utilitatea informației contabile pentru diferitele categorii de utilizatori. Utilitatea informației este legata de:

→ semnificația – este reflectata prin pragul de semnificație. Pragul de semnificație se refera la modul în care absenta informației (omisiunea) sau prezentarea eronata a acesteia influențează deciziile utilizatorilor.

→ natura informației – are în vedere activitățile la care se refera informația (achiziții, livrări, plăți, etc) şi asigura relevanta acesteia.

Credibilitatea informației

Are în vedere faptul ca informațiile contabile trebuie sa nu fie inseratoare sau părtinitoare, ea trebuie sa reflecte ceea ce aşteaptă utilizatorul de la informație sa reflecte. Credibilitatea informației este data de elementele existente în prezentarea informației.

Sunt situații în care informația prezentata utilizatorilor este rezultatul unor estimări. O informație estimata poate fi credibila atunci când pentru obținerea informației au fost utilizate o serie de tehnici acceptate în domeniul profesiei.

Estimările trebuie sa fie conectate pe tot parcursul exercițiului ținând cont de informațiile obținute în legătură cu activitățile la care acestea se refera. (ex: o informație estimata poate fi costul antecalculat al produsului. Pe parcursul exercițiului financiar entitatea obține loturi de produse a căror cost efectiv este diferit de costul antecalculat aceasta înseamnă ca entitatea trebuie sa corecteze costul antecalculat în funcție de nivelul înregistrat de costul efectiv).

Credibilitatea informației este data de conformitatea acesteia cu IFRS.

Comparabilitatea informației

Este caracteristica potrivit căreia o informație nu poate fi comparata cu o alta informație în timp şi în spațiu.

→ Comparabilitatea în timp – are în vedere nivelul informației de la un exercițiu financiar la alt exercițiu financiar.

→ Comparabilitatea în spațiu – are în vedere nivelul informației existent intr-o entitate cu nivelul informației existent intr-o alta entitate

Comparabilitatea informațiilor este asigurata de permanenta metodelor. Astfel utilizatorii aceleaşi metode de utilizare a informației ne va duce la obținerea unei informații comparabile. (ex: entitatea utilizează pentru determinarea costului de ieşire a stocurilor CMP pentru ca informația sa fie comparabila).

Respectarea principiului permanentei metodelor nu trebuie sa fie înțeleasa ca o interdicție a entității în ceea ce priveşte schimbarea metodei. Entitatea are posibilitatea sa schimbe metoda de la un exercițiu financiar la altul respectând IFRS cu privire la prezentarea în conținutul notelor asupra situației financiare a efectelor schimbărilor de metoda pentru a asigura astfel comparabilitatea informației.

7. Evaluarea structurilor situațiilor financiare

Evaluarea activelor

- Costul istoric – activele sunt înregistrate în contabilitate la suma de numerar sau echivalent de numerar plătită sau ce urmează a fi plătită pentru stingerea datoriei.

- Costul curent – activele sunt înregistrate în contabilitate la suma de numerar sau echivalent de numerar care ar trebui sa fie plătită în prezent pentru intrarea activului în entitate.
- Valoarea realizabila – reprezintă suma de numerar sau echivalent de numerar care ar fi obținută în prezent prin vânzarea sau realizarea activului. Valoarea realizata neta reprezintă valoarea realizata bruta mai puțin cheltuielile ocazionate de vânzarea sau realizarea activului.
- Valoarea actualizata – reprezintă suma de numerar sau echivalent de numerar rezultata din reevaluarea bunului efectiv la valoarea justa din momentul reevaluării în condițiile în care exista certitudinea ca activul sa aducă beneficii economice suplimentare pentru entitate fata de cele stabilite.

Evaluarea datoriilor

- Costul istoric – datoriile sunt înregistrate în contabilitate la suma de numerar sau echivalent de numerar care urmează sa iasă din entitate pentru stingerea datoriei.
- Costul curent – datoriile sunt înregistrate în contabilitate la suma de numerar sau echivalent de numerar corespunzătoare datoriei respectiv obligației care s-ar fi constituit în prezent pentru entitate.
- Valoarea de decontare– reprezintă suma de numerar sau echivalent de numerar care ar fi necesara în prezent pentru stingerea datoriei.
- Valoarea actualizata - datoriile sunt înregistrate în contabilitate la suma de numerar sau echivalent de numerar care reprezintă beneficiile economice care trebuie sa iasă din întreprindere pentru stingerea datoriilor.

Bazele de evaluare pot şi utilizate separat sau împreună. La intrarea elementelor în cadrul unității daca acestea desemnează şi la constituirea datoriilor se utilizează baza de evaluare “cost istoric”. Pentru determinarea poziției financiare a întreprinderii în vederea angajării ei fata de terți se utilizează de regula costul curent.

Cu ocazia inventarierii elementelor în vederea închiderii exercițiului financiar se utilizează valoarea realizabila sau de decontare şi valoarea contabila care poate fi costul istoric sau valoarea actualizata a activelor şi datoriilor.

8. Conceptul de capital şi de menținere a capitalului

a) Conceptul de capital financiar – are în vedere faptul ca prin capital se reflecta suma investita sau puterea de cumpărare a sumei investite la un moment dat.

b) Conceptul de capital fizic – reflecta capitalul prin capacitatea de producție exprimata în unități naturale.

Având în vedere cele doua concepte de capital s-au conturat 2 concepte de menținere a capitalului şi anume:

a) Conceptul de menținere a capitalului financiar – are în vedere faptul ca profitul este obținut numai atunci când situata neta, suma investita sau puterea de cumpărare a sumei investite de la sfârşitul perioadei depăşesc situația neta, suma investita, puterea de cumpărare a sumei investite de la începutul perioadei excluzând toate aporturile aduse de către asociați sau acționari şi distribuirile efectuate în cursul perioadei de aceştia. Situație neta = Active - Datorii

b) Conceptul de menținere a capitalului fizic – are în vedere faptul ca profitul se poate obține numai atunci când capitalul de producție de la sfârşitul perioadei respectiv, alocările pentru creşterea capacității de producție de la sfârşitul perioadei depăşesc pe cele de la începutul perioadei exceptând aporturile aduse de către acționari sau asociați şi distribuirile efectuate către aceştia.

Entitățile vor opta pentru acel concept de capital şi de menținere a capitalului care reflecta cel mai bine modul în care este obținut profitul sin activitatea desfăşurată.

1.3. Principii contabile

Principiile contabile au la baza următoare concepte:

- Conceptul de continuitate a activității
- Concepte contabile de reglementare

Potrivit cerințelor acestor principii informația oferita de contabilitate trebuie sa răspundă celor 2 criterii de regularitate şi sinceritate.

Regularitatea are la baza respectarea tuturor prescripțiilor contabile în momentul obținerii informației contabile, iar sinceritate are în vedere cunoaşterea de către specialistul contabil a tuturor realizărilor existente pana la momentul respectiv în domeniul contabilității.

Principiile contabile general valabile sunt:

1. Principiul continuității exploatării

Are la baza ca la sfârşitul exercițiului financiar activitatea entității este continua. Potrivit principiului la sfârşitul exercițiului financiar entitatea trebuie sa cerceteze daca exista factori care ar putea sa aibă ca finalitate în acțiunea lor necontinuitatea activității întreprinderii.

Continuitatea exploatării este rezultatul acțiunii unor factori obiectivi şi subiectivi.

Necontinuitatea exploatării este rezultatul acțiunii unor factori care au ca finalitate:

→ Diminuarea/dispariția unor valori ale activelor (stocuri, imobilizări, creanțe)

→ Creşterea datoriilor la următoarele poziții: drepturi ale personalului, penalizări de neplata unor impozite, taxe, contribuții, penalizări pentru nerespectarea obligațiilor contractuale.

Factorii de necontinuitate pot fi grupați in:

a) Factori de ordin financiar – sunt reprezentați de:

→ Fond de rulment negativ

→ Situație de trezorerie negativa

→ Căutarea de către întreprindere a mijloacelor de finanțare cu caracter oneros (credite, împrumuturi)

→ Imposibilitatea întreprinderii rambursării a obligațiilor contractate la sentințele stabilite

b) Factori bazați pe exploatare

→ Capacitatea de autofinanțare negativa

→ Pierdere de piețe importante

→ Existenta unei subactivitati notabile. (ex.: 6811=2813 10000, capacitate de producție=70% => 7000 capacitate de producție 3000 subactivitate).

Respectarea cernitelor principiului consta în aplicarea următoarelor reguli:

→ Daca starea de continuitate exista, elementele de natura activelor şi datoriilor vor fi înregistrate în contabilitate la valorilor lor contabile.

→ Daca starea de continuitate nu exista, elementele de natura activelor şi datoriilor vor fi prezentate în conținutul situațiilor financiare la valorile lor lichidative.

2. Principiul independentei exercițiilor

Fiecărui exercițiu financiar trebuie sa i se impute cheltuielile casa ii aparțin şi sa i se incorporeze veniturile legate de acesta.

Potrivit acestui principiu în contabilitate sunt reflectate:

→ Veniturile şi cheltuielile curente

→ Veniturile şi cheltuielile în avans

→ Veniturile şi cheltuielile legate de exercițiile precedente

→ Veniturile de încasat şi cheltuielile de plata.

Acesta grupare a veniturilor şi cheltuielilor se realizează cu ocazia analizei veniturilor şi cheltuielilor efectuate cu ocazia închiderii exercițiului financiar. Astfel ca în Contul de profit şi pierdere vor fi prezentate numai acele venituri şi cheltuieli care sunt legate de exercițiul curent.

3. Principiul prudentei

Are în vedere evaluarea elementelor de natura activelor şi datoriilor în bilanț şi elementele de natura veniturilor şi cheltuielilor în Contul de profit şi pierdere astfel încât incertitudinile din exercițiu curent sa nu fie transferate în exercițiile următoare.

Potrivit acestui principiu, entitatea trebuie sa respecte următoarele reguli:

→ Orice pierdere probabila trebuie sa fie reflectata în contabilitate

→ Orice câştig probabil nu trebuie sa fie reflectat în contabilitate indiferent daca probabilitatea este maxima.

Aplicarea acestui principiu are în vedere comparația realizata la sfârşitul exercițiului intre valoarea de inventar (valoarea realizabila) a activelor, valoarea de intrare (valoarea de decontare) a datoriilor şi valoarea contabila.

Daca valoarea de inventar (valoarea realizabila) a unui activ este mai mare decât valoarea contabila a acestuia, câştigul obținut nu se înregistrează în contabilitate.

Daca valoarea de inventar (valoarea realizabila) a unui activ este mai mica decât valoarea contabila a acestuia pierderea obținută se înregistrează în contabilitate.

Daca valoarea de inventar (valoarea realizabila) a unei datorii este mai mare decât valoarea contabila a acesteia, pierderea obținută se înregistrează în contabilitate.

Daca valoarea de inventar (valoarea realizabila) a unei datorii este mai mica decât valoarea contabila a acestuia, câştigul obținut nu se înregistrează în contabilitate.

4. Principiul permanenta metodelor

Potrivit acestui principiu, entitatea trebuie sa folosească metode pentru determinarea informației ce urmează a fi prezentata conținutul situațiilor financiare.

Respectarea principiului asigura comparabilitatea informației.

Respectarea acestui principiu nu trebuie sa fie înțeleasă ca o interdicție impusa entității în ceea ce priveşte schimbarea metodei.

Entitatea poate sa hotărască schimbarea metodei atunci când constata faptul ca schimbarea metodei are ca finalitate obținerea de informații superior calitativi fata de cele obținute prin metoda existenta.

Pentru asigurarea comparabilității informației entitatea trebuie sa prezinte în notele explicative ale situațiilor financiare efectele schimbării de metoda şi informații comparabile. Acestea vor rezulta din aplicarea tratamentelor contabile existente în conținutul IFRS respectiv IAS 8 “Politici contabile, modificări în estimările contabile şi erori”. Modificarea metodei are acțiune prospectiva în cadrul unității în sensul ca se aplica pentru perioada curenta şi perioada următoare.

(ex.: entitatea utilizează pentru determinarea costului de ieşire metoda CMP. În perioada următoare hotărăşte să folosească metoda FIFO. Dacă va prezenta în notele explicative la situațiile financiare schimbarea de metoda şi informațiile componente respectiv nivelul consumurilor din exercițiul precedent după metoda FIFO, nivelul stocurilor şi în exercițiul precedent după metoda FIFO.)

5. Principiul prevalentei economicului în fata juridicului

Are în vedere faptul ca elementele de natura activelor sunt recunoscute în conținutul situațiilor financiare ținând cont în primul rând de utilitatea lor şi apoi de proprietatea entității asupra activelor. Principiul aparține contabilității anglo-saxone şi este cunoscut şi sub denumirea prevalenta substanței în fata formei.

Contabilitatea continentala europeana a utilizat ca principiu prevalenta juridicului în fata economicului. (ex.: contabilitatea de leasing financiar. Potrivit contractului de leasing activele sunt recunoscute în bilanț concomitent cu datoriile constituite prin contract.)

6. Principiul intangibilității bilanțului de deschidere

Potrivit acestui principiu informațiile existente la sfârşitul exercițiului financiar sunt identice cu informațiile existente la începutul exercițiului financiar. (ex.: La sfârşit: 892 = active, Datorii şi capitaluri proprii = 892;La început: Active = 891, 891 = Datorii şi capitaluri proprii.)

Cu ocazia verificărilor efectuate asupra situațiilor financiare întocmite în exercițiu precedent pot şi depistate o serie de erori cauzate de calcule aritmetice eronate omisiuni sau inversări de cifre.

Erorile constatate trebuie sa fie corectate prin înregistrări contabile ale exercițiului curent în care acestea n-au fost depistate. Nu sunt admise modificări ale situațiilor financiare.

Tratamentele contabile pentru corectarea erorilor sunt oferite de IAS 8 .

Obținerea de informații comparative presupune constituirea în conținutul situațiilor financiare ale exercițiului precedent pana la exercițiu

financiar în care s-a produs eroarea a unor coloane PROFORMA în care informațiile sunt prezentate la nivelul corespunzător situației în care erorile nu s-ar fi produs.

7. Principiul importantei relative (pragului de semnificație)

Potrivit acestui principiu în conținutul bilanțului, contului de profit şi pierdere, cat şi al celorlalte situații financiare vor fi prezentate ca elemente rânduri separate numai pentru informații semnificative. O informație semnificativa are un prag de semnificație. Pragul de semnificație are în vedere modul în care prezentarea eronata sau omisiunea unei informații influențează deciziile utilizatorilor.

Informațiile semnificative vor fi prezentate în situațiile financiare cumulate respectiv agregate intr-o poziție care are în denumirea ei cuvântul "nete". Condiția încadrării elementelor nesemnificative intr-o poziție cumulata agregata este ca rezultatul sa nu fie o informație semnificativă.

8. Principiul necompensării

Are în vedere faptul ca în conținutul bilanțului elementele de natura activelor nu se compensează cu elementele de natura datoriilor, iar elementele de natura cheltuielilor nu se compensează cu elementele de natura veniturilor.

Respectarea principiului trebuie sa fie căutată numai la închiderea exercițiului financiar. Aplicarea principiului nu trebuie sa fie înțeleasa ca o interdicție pentru efectuarea compensărilor în cursul exercițiului financiar. Astfel în cursul exercițiului financiar pe baza acordului dintre părți pot fi compensate datoriile şi creanțele. Compensarea are loc pe baza procesului verbal de compensare sau a ordinului de compensare.

9. Principiul evaluării se parate a elementelor de activ şi de datorii

Are în vedere faptul că elementele componente ale unui activ sau ale unei datorii trebuie evaluate separat.

Principiul costului istoric

Potrivit acestui principiu, elementele de natura activelor şi datoriilor trebuie sa fie reflectate în contabilitate la costul istoric.

Potrivit principiului elementele de natura activelor şi datoriilor vor fi prezentate în situațiile financiare la costul istoric numai atunci când diferențele dintre valoare de inventar (valoarea realizabila/valoarea de intrare) şi valoarea contabila nu este semnificativa.

Atunci când diferența este semnificativă, elementele de natura activelor şi datoriilor vor fi prezentate în situațiile financiare la valoarea care este mai mica dintre valoarea de inventare (valoarea realizabila/ de intrare) şi valoarea contabilă.

(ex.: în contul 213 este înregistrat în contabilitate un utilaj a cărui valoare contabila este de 40.000 lei, amortizarea înregistrată este de 10.000 lei. Cu ocazia inventarierii s-a determinat o valoare de inventar (valoare realizabilă) de 20.000 lei. Aceasta înseamnă că activul trebuie să fie prezentat în bilanț la valoarea mai mică dintre valoarea de inventar de 20.000 lei şi valoarea contabilă de 30.000 lei. Pentru a reflecta în bilanț entitatea trebuie să facă o ajustare pentru deprecierea utilajului: 6813=2913 10.000 lei. În bilanțul contabil activul va fi prezentat astfel: 213-2813-2913 cu 20.000 lei.)

Principiul conectării cheltuielilor la venituri

Potrivit acestui principiu în conținutul Contului de profit şi pierdere vor fi prezentate pe deoparte venitul obținut de către întreprindere iar pe de alta parte cheltuielile legate de obținerea veniturilor.

Daca este recunoscut un venit sau nu au fost recunoscute cheltuielile legate de obținerea veniturilor, venitul va fi înregistrat în contabilitate ca venit în avans pana când va fi recunoscuta cheltuiala. Astfel veniturile vor apărea în bilanț în cadrul debitelor.

Daca o cheltuiala este recunoscuta, dar nu poate fi recunoscut venitul aferent cheltuielii efectuate atunci cheltuiala este înregistrată în avans pana la recunoaşterea venitului. Astfel cheltuiala va fi înregistrată în bilanț la creanțe.

1.4. Teste de autoevaluare

1. În viziunea cadrului general de întocmire şi prezentare a situațiilor financiare elaborat de IASB, cheltuielile constituie:
    a. creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor ori creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari;
    b. diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor ori creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari;
    c. diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor ori creşteri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari;
    d. creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor ori creşteri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari;
    e. diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creşterii ale valorii activelor ori descreşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari;

2. În viziunea Cadrului general de întocmire şi prezentare a situațiilor financiare elaborat de IASC (IASB), conform conceptului fizic al capitalului, capitalul reprezintă:
    a. capacitatea de producție a întreprinderii, exprimată, de exemplu, în unități de producție pe zi;
    b. banii investiți sau puterea de cumpărare investită;

c. activele nete ale întreprinderii;
d. capitalul propriu al întreprinderii,
e. capacitatea întreprinderii de a-şi menține puterea de cumpărare investită.

3. În viziunea Cadrului general de întocmire şi prezentare a situațiilor financiare elaborat de IASB, veniturile sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere atunci când:
    a. a avut loc o creştere a beneficiilor economice viitoare aferente creşterii unui activ sau diminuării unei datorii, modificare ce poate să fie evaluată credibil;
    b. a avut loc o diminuare a beneficiilor economice viitoare aferente creşterii unui activ sau diminuării unei datorii, modificare ce poate să fie evaluată credibil;
    c. a avut loc o creştere a beneficiilor economice viitoare aferente diminuării unui activ sau creşterii unei datorii, modificare ce poate să fie evaluată credibil;
    d. a avut loc o diminuare a beneficiilor economice viitoare aferente diminuării unui activ sau creşterii unei datorii, modificare ce poate să fie evaluată credibil;
    e. a avut loc o diminuare a beneficiilor economice viitoare aferente diminuării unui activ sau creşterii unei datorii.

4. Cadrului general de întocmire şi prezentare a situațiilor financiare elaborat de IASC (IASB), menționează diversele baze (convenții) de evaluare utilizate în situațiile financiare în combinații variate. În categoria acestora se includ:
    a. costul istoric, costul curent (costul actual), valoarea realizabilă, valoarea de aport, valoarea nominală, valoarea de utilitate;
    b. costul curent (costul actual), valoarea realizabilă, valoarea actualizată, valoarea de aport, valoarea nominală, valoarea de utilitate;
    c. costul istoric, valoarea actualizată, valoarea realizabilă, valoarea de aport, valoarea nominală, valoarea de utilitate;
    d. costul istoric, costul curent (costul actual), valoarea realizabilă, valoarea actualizată;
    e. costul istoric, costul curent (costul actual), valoarea realizabilă, valoarea actualizată, valoarea de aport, valoarea nominală, valoarea de utilitate.

5. În viziunea cadrului contabil conceptual IASC (IASB), obiectivul situațiilor financiare este următorul:
    a. de a furniza informații despre poziția financiară, performanțele şi modificările poziției financiare a întreprinderii;
    b. să prezinte o imagine fidelă a activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii ale întreprinderii;
    c. să furnizeze informații despre cheltuielile, veniturile întreprinderii
    d. să prezinte o imagine fidelă a activității întreprinderii
    e. să prezinte informații despre tranzacțiile efectuate de către întreprindere

6. În viziunea cadrului contabil de întocmire şi de prezentare a situațiilor financiare elaborat de IASB, capitalurile proprii reprezintă:
    a. diferența între activele şi datoriile întreprinderii;
    b. interesul rezidual al acționarilor în activele întreprinderii, după deducerea tuturor datoriilor sale;
    c. interesul rezidual al acționarilor în activele întreprinderii, după deducerea datoriilor față de bănci şi furnizori;
    d. interesul rezidual al acționarilor în activele întreprinderii, după deducerea datoriilor şi pasivelor de regularizare;
    e. suma surselor proprii de finanțare ale întreprinderii.

7. În viziunea cadrului contabil de întocmire şi de prezentare a situațiilor financiare elaborat de IASB, informațiile sunt pertinente (relevante):
    a. atunci când nu conțin erori sau elemente care să conducă la interpretări eronate şi, astfel, utilizatorii nu pot avea încredere în ele;
    b. atunci când sunt lipsite, pe cât posibil, de subiectivitate;
    c. atunci când prezintă în mod fidel şi alte evenimente pe care ele vizează să le reprezinte;
    d. atunci când influențează deciziile economice ale utilizatorilor, ajutându-i pe aceştia să evalueze evenimente trecute, prezente şi viitoare, confirmând sau corectând evaluările lor anterioare;
    e. atunci când acestea sunt exhaustive.
8. Conform conceptului de capital financiare, capitalul este sinonim cu:
    a. capacitatea de exploatare a întreprinderii;
    b. capacitatea de producție a întreprinderii;
    c. unitatea de producție pe zi;
    d. activele nete sau capitalurile proprii ale întreprinderii;
    e. activele întreprinderii.

CAPITOLUL II
LUCRĂRILE DE ÎNCHIDERE A EXERCIȚIULUI FINANCIAR

2.1. Delimitări privind situațiile financiare anuale

Exercițiul financiar începe la 1 ianuarie şi se încheie la 31 decembrie. În acest scop, pe baza situațiilor financiare se determină

- poziția financiară,
- performanța şi
- trezoreria întreprinderii.

Relația de principiu prin care se evaluează poziția financiară este de forma:

capitalul propriu = activul - datoriile.

Performanța se calculează prin relația:

rezultatul contabil = venituri - cheltuieli

iar dacă se are în vedere variația capitalului, ea devine:

Rezultatul contabil = capitalul propriu la închiderea exercițiului financiar ± aportul proprietarului în cursul exercițiului (+ în cazul rambursării de capital, în situația aportului de capital).

În ceea ce priveşte trezoreria întreprinderii, se determină pe baza relației:

trezoreria netă = fluxurile de încasări — fluxurile de plăți.

Documentele oficiale folosite pentru finalizarea încheierii exercițiului financiar sunt situațiile financiare. Pe baza acestora se asigură o imagine fidelă, clară şi completă a patrimoniului, a situației financiare cât şi a rezultatului obținut.

Situațiile financiare reprezintă documente contabile de sinteză prin care sunt comunicate informații comune necesare majorității utilizatorilor. Aşa cum se arată în Cadrul general IASB, aproape toți utilizatorii consumă informații pentru a lua decizii economice pentru:

a) a hotărî când să cumpere, să păstreze sau să vândă o investiție de capital;

b) a evalua răspunderea sau gestiunea managerială;

c) a evalua capacitatea întreprinderii de a plăti şi de a oferi alte beneficii angajaților săi;

d) a evalua garanțiile pentru creditele acordate întreprinderii;

e) a determina politicile de impozitare;

f) a determina profitul şi dividendele ce pot fi distribuite;

g) a elabora şi utiliza date statistice despre venitul național;

h) a reglementa activitatea întreprinderilor.

Discutate prin prisma procesului de raportare financiară, ca parte componentă a acestuia, situațiile financiare sunt alcătuite de regulă din: bilanț, contul de profit şi pierdere, situația modificărilor poziției financiare (care pot fi prezentate în diverse moduri, de exemplu ca situație a fluxurilor de trezorerie sau situație a fluxurilor de fonduri), note explicative, alte situații şi alte materiale suplimentare care sunt parte integrantă a situațiilor financiare. Nu se includ rapoartele directorilor, declarațiile preşedintelui, discuțiile şi analizele conducerii şi elementele similare care pot fi incluse într-un raport financiar anual.

Situațiile financiare în formația definită prin Cadrul contabil general IASB se aplică întreprinderilor comerciale şi industriale din sectorul public şi cel privat. Conceptual, reprezintă întreprindere raportatoare acea entitate contabilă pentru care există utilizatori de informații, iar situațiile financiare constituie principala sursă de informații financiare.

Dacă se face recurs la IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare", un set complet de situații financiare anuale include:

a) Situația poziției financiare (bilanțul);
b) Situația rezultatului global (contul de profit şi pierdere);
c) Situația modificărilor capitalurilor proprii,
d) situația fluxurilor de trezorerie (numerar);
e) politicile contabile şi notele explicative.

Directiva a IV-a a UE defineşte situațiile financiare prin apelația de conturi anuale care cuprind:

a) bilanțul,
b) contul de profit şi pierdere şi
c) anexa sau
d) notele la conturile anuale.

Aceste documente trebuie să constituie un tot unitar.

Conform legislației din România (OMFP 3055/2009) persoanele juridice pot întocmi fie un set complet de situații financiare, fie un set simplificat de situații financiare. Astfel persoanele juridice care la data bilanțului depăşesc două din următoarele criterii:

- total active = 3.650.000 euro;
- cifra de afaceri = 7.300.000 euro;
- număr mediu de salariați = 50 persoane

întocmesc setul complet de situații financiare care cuprinde:

- bilanț,
- cont de profit şi pierdere,
- situația modificărilor capitalului propriu,
- situația fluxurilor de numerar,
- notele explicative la situațiile financiare anuale.

Persoanele juridice care nu depăşesc limitele a două din cele trei criterii enunțate mai sus (total active, cifra de afaceri, număr de salariați) întocmesc situații financiare anuale simplificate care cuprind:

- bilanț,
- cont de profit şi pierdere,
- notele explicative la situațiile financiare anuale.

Opțional aceste entități pot întocmi şi situația modificărilor capitalului propriu sau situația fluxurilor de numerar.

Entitățile contabile au obligația să întocmească situații financiare şi în situația fuziunii, divizării sau încetării potrivit legii a activității acestora.

Întocmirea situațiilor financiare cu întreaga lor formație de documente de sinteză reprezintă un proces complex de agregare a datelor în vederea construirii indicatorilor economico - financiari privind situația patrimoniului şi rezultatele obținute. Derularea acestui proces se concretizează într-o suită de lucrări, dintre care unele cu caracter preliminar, iar altele referitoare la redactarea sau completarea propriu-zisă a bilanțului.

2.2. Lucrările de închidere a exercițiului financiar

Lucrările preliminare sunt denumite lucrări de închidere a exercițiului sunt structurate astfel:

1. Stabilirea balanței conturilor înainte de inventariere.
2. Inventarierea generală a patrimoniului.
3. Contabilitatea operațiilor de regularizare privind:
   a) diferențele de inventar;
   b) amortizările;
   c) ajustări pentru deprecieri;
   d) provizioane pentru riscuri şi cheltuieli;
   e) diferențele de curs valutar;
   f) delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor.
4. Stabilirea balanței conturilor după inventariere.
5. Determinarea rezultatului exercițiului şi impozitarea profitului
6. Distribuirea profitului sau finanțarea pierderii.
7. Redactarea bilanțului contabil.

1. Stabilirea balanței de verificare înainte de inventariere (balanța de verificare provizorie)

Pentru centralizarea şi controlul exactității datelor înregistrate în conturi se întocmeşte balanța de verificare înainte de inventarierea patrimoniului. Discutată din acest punct de vedere, balanța pregăteşte datele de referință necesare comparării soldurilor din inventarul contabil şi inventarul faptic.

Balanța conturilor înainte de inventariere poate fi abordată ca un inventar contabil. Relațiile de control proprii balanței sunt cele dintre debitul şi creditul conturilor, înregistrarea sintetică şi analitică. Dintre acestea, cea care oferă informații de control privind înregistrarea în conturi a tuturor documentelor justificative este aceea că totalul rulajului debitor sau creditor din balanță trebuie să fie egal cu totalul rulajului calculat în Registrul - jurnal.

Situația de referință a inventarului faptic o reprezintă soldurile finale calculate în balanță. De aceea, balanța poate fi interpretată şi ca un inventar contabil.

Balanța conturilor poate fi discutată şi prezentată şi ca instrument de verificare a conținutului soldurilor conturilor contabile, în sensul ca acestea să reflecte operații economice şi financiare reale consemnate în documentele justificative şi înregistrate în concordanță cu normele metodologice de utilizare a conturilor. Din spectrul controlului documentar de fond, o atenție deosebită se acordă conturilor: 401 “Furnizori”; 404 “Furnizori de imobilizări”; 408 “Furnizori - facturi nesosite”; 409 “Furnizori - debitori”; 4111 “Clienți”; 4118 “Clienți incerți sau în litigiu”; 418 “Clienți - facturi de întocmit”, 419 “Clienți -creditori”; 461 “Debitori diverşi”; 462 “Creditori diverşi”; 447 “Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate”; 473 “Decontări din operații în curs de clarificare”; clasa 6 “Conturi de cheltuieli” şi clasa 7 “Conturi de venituri”.

2. Inventarierea generală a patrimoniului

Reprezintă lucrarea preliminară prin care se constată existența tuturor elementelor de activ, datorii şi capitaluri proprii. Constatarea se face cantitativ-valoric sau numai valoric. Această etapă este parcursă obligatoriu, potrivit reglementărilor legii contabilității şi se efectuează în conformitate cu normele privind organizarea şi efectuarea inventarierii activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, aprobate prin OMFP 2861/2009.

Inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii ale fiecărei entități, precum şi a bunurilor şi valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare şi a performanței entității pentru respectivul exercițiu financiar.

În temeiul prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, entitățile au obligația să efectueze inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii deținute, la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum şi în următoarele situații:

a) la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege;

b) ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;

c) ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune;

d) cu prilejul reorganizării gestiunilor;

e) ca urmare a calamităților naturale sau a unor cazuri de forță majoră;

f) în alte cazuri prevăzute de lege.

Nu se poate concepe un bilanț, adică nu se pot determina patrimoniul, situația financiară şi rezultatele unei întreprinderi la un anumit moment şi pe o anumită perioadă de timp, fără să se alcătuiască în prealabil inventarul. Numai printr-un bilanț alcătuit pe baze reale, întreprinzătorul se poate orienta şi menține într-o economie însoțită de variația prețurilor şi puterii de cumpărare a banului. Relația proprie inventarului prin care se determină situația reală a patrimoniului la un moment dat este de forma:

Capitalul propriu = Activul inventariat — Datoriile inventariate

Constatarea existenței elementelor inventariate se face prin observarea directă (prin numărare, cântărire, măsurare, cubare şi calcule tehnice după caz) pentru bunurile corporale (materiale), pe bază de registre sau documente (extrase de cont confirmate de terți), pentru bunurile necorporale (nemateriale), creanțe şi datorii. În ceea ce priveşte evaluarea elementelor patrimoniale inventariate, aceasta se face la nivelul valorii actuale, denumită valoare de inventar.

Valoarea de inventar ca expresie a valorii actuale este estimată în funcție de prețul pieței, utilitatea bunului pentru economia întreprinderii, starea şi amplasarea bunurilor. De acea, în mai multe lucrări de specialitate se apreciază că valoarea de inventar este egală cu valoarea de întrebuințare.

Toate bunurile care se inventariază se înscriu în ***listele de inventariere***, care pot fi distincte sau reprezintă prima parte a registrului de inventar, diferențiate în raport de felul şi natura activelor şi pasivelor constatate efectiv pe teren (active imobilizate, stocuri, producție în curs de execuție, etc). Rezultatele inventarierii şi modul lor de regularizare se consemnează într-*un* ***proces - verbal de inventariere,*** în care se înscriu, în principal: perioada de gestiune inventariată; persoanele care au făcut inventarierea; plusurile şi minusurile constatate; compensările efectuate; bunurile depreciate; creanțele şi datoriile incerte şi în litigii; creanțele, datoriile şi lichiditățile în devize; constituirea şi regularizarea provizioanelor; regularizarea amortizărilor; alte elemente specifice inventarierii. Remarcă. Aşa cum s-a anticipat, listele de inventariere pot fi tratate ca şi documente distincte de ***registrul — inventar***, urmând ca prin conținutul său acesta să fie circumscris numai la recapitulația elementelor inventariate. Registrul — inventar reprezintă o recapitulație a elementelor inventariate grupate în funcție de natura lor, conform postului din bilanțul contabil. Exemplificativ, registrul — inventar este prezentat mai jos:

Recapitulația inventarului conform Registrului inventar

Denumirea structurilor inventariate	Valoarea contabilă	Valoarea de inventar	Diferențe de înregistrat
1. Active imobilizate	4.000.000	3.750.000	250.000
2. Stocuri	680.000	670.000	10.000
2.1. Materiale	80.000	80.000	-
2.2. Produse finite	400.000	400.000	-
2.3. Mărfuri	200.000	190.000	10.000*
3. Creanțe	100.000	95.000	5.000
3.1. Clienți	100.000	95.000	5.000

*Diferența este calculată în listele de inventariere la nivel de sortimente depreciate. Dacă valoarea de inventar este mai mare decât valoarea contabilă, în cazul activelor, în listele de inventariere este recunoscută ca valoare de inventar nu valoarea actuală ci valoarea contabilă.

2.3. Contabilitatea operațiilor de regularizare

2.3.1. Operații privind regularizarea plusurilor şi minusurilor de inventar

Odată stabilite rezultatele inventarierii, plusurile şi minusurile de inventar, se procedează la înregistrarea şi decontarea lor gestionară. A efectua această operație înseamnă a regulariza rezultatul inventarierii.

În principiu, plusurile se înregistrează ca intrări în patrimoniul întreprinderii, iar minusurile se impută. Dacă minusurile constatate la inventariere nu sunt din vina cuiva se decontează, după caz, asupra cheltuielilor sau veniturilor întreprinderii. De asemenea, se pot admite *compensări* cantitative ale minusurilor cu plusurile, în cazurile în care există riscul de confuzie între sorturile aceluiaşi produs, fără a se diminua patrimoniul unității. Compensarea se admite, de regulă, numai pentru aceeaşi perioadă de gestiune şi la acelaşi gestionar.

Pentru bunurile materiale acceptate cu pierderi se acordă *scăzăminte* fără a depăşi valoarea constatată în minus. De asemenea, pentru aceste valori, în cazul compensării lipsurilor cu plusurile stabilite la inventariere, scăzămintele se calculează numai în situația când cantitățile lipsă sunt mai mari decât cantitățile în plus. Calculul se efectuează în primul rând pentru valorile materiale la care s-au constatat lipsurile, iar dacă mai rămân diferențe cantitative în minus cotele de scăzăminte se pot aplica şi pentru celelalte valori materiale admise în compensare, la care s-au constatat plusuri sau la care nu au rezultat diferențe. Diferența stabilită în

minus în urma compensării şi aplicării tuturor cotelor de scăzăminte, reprezentând un prejudiciu pentru patrimoniu, se recuperează de la persoanele vinovate în conformitate cu dispozițiile legale.

În raport de natura structurilor de activ şi de pasiv, inventariate, regularizarea diferențelor de inventar generează următoarele tipuri de înregistrări:

a) plusuri de active imobilizate, la valoarea de inventar:

20X, 21X, 23X, 26X	=	*475*
Conturile de active imobilizate		*Subvenții pentru investiții*

Remarcă. Apreciem că în acest caz trebuie înregistrată şi TVA corespunzătoare, formula fiind:

4426	=	*4427*
TVA deductibilă		*TVA colectată*

şi concomitent pentru cota de TVA nedeductibilă stabilită pe bază de decont, se face înregistrarea:

20X, 21X, 23X, 26X	=	*4426*
Conturile de active imobilizate		*TVA – deductibilă*

Potrivit reglementărilor româneşti în locul conturilor debitoare de mai sus se foloseşte contul 635 “Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”

b) plusurile de stocuri cumpărate:

30X, 32X, 35X, 36X, 37X, 38X	=	*60X*
Conturi de stocuri		*Cheltuieli privind stocurile*

c) plusuri la stocuri rezultate din producția proprie

33X, 34X	=	*711*
Conturi de stocuri		*Venituri aferente costurilor stocurilor de produse*

Înregistrările de mai sus se fac la valoarea contabilă de intrare, egală cu costul de producție.

d) plusurile de investiții financiare pe termen scurt:

50X	=	*664*
Investiții financiare pe termen scurt		*Cheltuieli privind investițiile financiare cedate*

e) plusurile constatate la inventarierea casieriei, la societățile cu capital privat:

5311	=	*758*
Casa		*Alte venituri din exploatare*

a) Pentru **minusurile de inventar neimputabile**, cu excepția minusurilor de casă, înregistrările sunt de sens invers cu cele prezentate în cazul plusurilor, iar în cazul activelor imobilizate tipul de înregistrare este:

% *28X* *Amortizări privind imobilizările pentru amortizarea aferentă* *6583* *Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital*	=	*20X, 21X, 23X, 26X* *Conturile de active imobilizate*

Imputarea la valoarea de înlocuire la data constatării pagubei inclusiv TVA:

428 *Alte datorii sau creanțe în legătură cu personalul* *(sau 461 Debitori diverşi)*	=	*%* *758* *Alte venituri din exploatare* *4427* *TVA - colectată*

Pentru bunurile lipsă sau depreciate calitativ constatate pe bază de inventariere peste normele legale neimputabile se datorează TVA. Operațiunea se reflectă în contabilitate prin înregistrarea:

635 *Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate*	=	*4427* *TVA colectată*

Dacă minusurile de inventar de natura activelor circulante sunt imputabile, înregistrările sunt similare cu cele efectuate în cazul minusurilor neimputabile. Totodată, pentru valoarea imputată se face înregistrarea:

461 *Debitori diverşi*	=	*%* *7581* *Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalități* *4427* *TVA - colectată*

Lipsurile imputabile se evaluează la ***valoarea de înlocuire***. Aceasta reprezintă costul de achiziție al bunului respectiv la data constatării pagubei, format astfel:

• prețul de cumpărare practicat pe piață (+) taxele nerecuperabile (+) cheltuielile de transport - aprovizionare (+) alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau pentru intrarea în gestiune

Dacă bunurile lipsă imputabile nu pot fi cumpărate pe piață, valoarea de imputare se stabileşte de specialişti în domeniul respectiv.

Cu ocazia stabilirii diferențelor de inventar se înregistrează şi stocurile finale sau variația stocurilor în cazul metodei inventarului intermitent. Mărimea stocurilor se determină prin inventarul fizic al acestora, iar ieşirile prin calcul pe baza relației:

Ieşirile de stocuri = Stocul inițial + Intrările de stocuri - Stocul final

Tipurile de înregistrări au fost prezentate la contabilitatea operațiilor privind stocurile.

Aşa cum prevăd normele legale, în cazul inventarului intermitent, valorile materiale se evaluează la prețul de înregistrare a ultimei intrări în gestiune (o asemenea soluție este contrară metodelor de evaluare a stocurilor).

Calitatea inventarului ca metodă de evidență şi calcul se extinde şi la determinarea unor indicatori economico - financiari sau asigurarea unor date primare de intrare în contabilitate. De exemplu, calculul costului producției neterminate, determinarea scăzămintelor şi pierderilor pentru bunurile prevăzute cu un asemenea regim, predarea - primirea de gestiuni, lichidarea şi fuzionarea întreprinderilor etc.

Rezultatele inventarierii se consemnează în ***" Procesul - verbal de inventariere",*** în care se înscriu, în principal, perioada de gestiune inventariată; persoanele care au efectuat inventarierea; plusurile şi minusurile constatate; compensările efectuate; bunurile depreciate; creanțele şi datoriile incerte şi în litigii; datoriile şi lichiditățile în devize; constituirea şi regularizarea provizioanelor; regularizarea amortizărilor; alte elemente specifice inventarierii.

2.3.2. Operații privind calculul amortizărilor

În principiu, amortizarea activelor imobilizate se calculează şi înregistrează pe baza planului de amortizare sau a fişelor mijloacelor fixe. La închiderea exercițiului financiar, cu ocazia inventarierii generale a patrimoniului, este normal ca valoarea de inventar să fie egală cu valoarea rămasă de amortizat.

Dacă valoarea de inventar este mai mică decât cea rămasă de amortizat, diferența se regularizează astfel:

a) înregistrarea unei amortizări, în cazul în care se constată o depreciere ireversibilă (exemplu mijloacele fixe inutilizabile propuse pentru casare);

b) constituirea unor provizioane pentru deprecierea mijloacelor fixe, în cazul când se constată o depreciere reversibilă sau relativă ca urmare a unor cauze cum sunt:

- apariția unei deprecieri de care nu s-a ținut seama cu ocazia amortizării;
- supraevaluarea mijloacelor fixe cu ocazia reevaluării anterioare;
- lipsa de utilitate în momentul inventarierii (trecute în conservare, inutilizabile temporar);
- alte cauze care determină ca valoarea actuală să fie mai mică decât valoarea rămasă de amortizat.

68X	=	*28X*
Cheltuieli cu amortizările provizioanele şi ajustarea la inflație		*Amortizări privind imobilizările corporale*

2.3.3. Operații privind ajustările pentru deprecieri

Ajustările pentru deprecieri vizează acele elemente de activ neamortizabile a căror valoare de inventar la data închiderii exercițiului este mai mică decât valoarea contabilă de intrare. Aceste micşorări de valoare au un caracter reversibil, în consecință sunt regularizate la închiderea conturilor. În acest scop se procedează astfel:

a) în situația în care deprecierea calculată pe baza inventarului (valoarea contabilă - valoarea de inventar) este superioară provizionului constituit (soldul creditor al conturilor de provizioane pentru deprecieri), se constituie un provizion suplimentar, iar înregistrarea de principiu este:

68X	=	*29X, 39X, 49X, 59X*
Cheltuieli cu amortizările provizioanele şi ajustarea la inflație		*Conturi de ajustări pentru deprecieri*

b) în cazul în care deprecierea constatată pe baza inventarului este inferioară provizionului constituit, se diminuează provizionul înregistrat cu diferența corespunzătoare efectuându-se înregistrarea de principiu:

29X, 39X, 49X, 59X	=	*78X*
Conturi de ajustări pentru deprecieri		*Venituri din ajustări şi provizioane*

Metoda de înregistrare prezentată mai sus este denumită metoda generală sau reluării provizioanelor, alături de ea fiind cunoscută şi metoda anulării provizioanelor. În cazul aplicării ultimei metode, la anularea soldului

creditor al conturilor de provizioane pentru deprecieri se face înregistrarea de principiu:

29X, 39X, 49X, 59X *Conturi de ajustări pentru deprecieri*	=	*78X* *Venituri din ajustări şi provizioane*

Pentru provizioanele constatate şi calculate pe baza inventarului se face înregistrarea de principiu:

68X *Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare*	=	*29X, 39X, 49X, 59X* *Conturi de ajustări pentru deprecieri*

Pentru deprecierea stocurilor o importanță deosebită cu implicații asupra mărimii provizioanelor are structura luată în calcul ca unitate de observare. În acest sens pot fi reținute pentru studiu prevederile IAS 2 :

a) costul istoric al stocurilor poate să nu fie recuperabil dacă prețurile de vânzare ale acestora sau redus, sau dacă stocurile s-au deteriorat sau dacă au devenit în totalitate sau parțial învechite (desuete);

b) deprecierile sunt calculate separat pentru fiecare articol, pentru o grupă de articole similare, pentru o categorie întreagă de articole în stoc (exemplu produsele finite) sau pentru produsele aferente unui sector de activitate sau dacă acestea sunt calculate global pentru totalitatea stocurilor întreprinderii;

c) practica calculării deprecierii stocurilor pe grupe, sector de activitate sau globală are ca rezultat compensarea pierderilor generate, prin profituri nerealizate;

d) în situațiile financiare stocurile trebuie evaluate la valoarea cea mai mică dintre costul istoric şi valoarea realizabilă netă conform principiului prudenței adoptat de contabilitate;

e) practica stabilirii deprecierii stocurilor sub costul istoric, în funcție de valoarea realizabilă netă, corespunde în principiu cu activele pe termen scurt ce nu trebuie evaluate la nivelul superior sumelor ce pot fi obținute;

f) stocurile normale de materii prime şi materiale consumabile deținute pentru a fi încorporate în producția de bunuri nu trebuie să fie evaluate sub costul istoric dat, dacă produsele finite în care ele vor fi încorporate apar că ar trebui să fie vândute la costul istoric sau deasupra lui.

Totuşi, o scădere a prețului materiilor prime indică faptul că mărimea costului istoric al produselor finite care vor fi fabricate va depăşi valoarea realizabilă netă. În aceste condiții este necesară o reducere a

prețului stocurilor, costul de înlocuire fiind în acest caz baza de evaluare a valorii realizabile nete.

Exemplificativ evaluarea ajustărilor privind deprecierea stocurilor se prezintă în tabelul de mai jos

Denumire cont	31.12.N			31.12.N-1		
	Cost istoric	Valoare inventar	Depreciere	Cost istoric	Valoare inventar	Depreciere
Materia primă A	1.000	1.200		1.300	1.400	
Materia primă B	1.100	900	200	1.400	1.450	
Materia primă C	1.200	1.350		980	965	15
TOTAL	3.300	3.450	200	3.680	3.815	15

Deprecierea în exercițiul "N" de 200.000 lei fiind mai mare decât deprecierea de 15.000 lei din exercițiul "N-1" se va efectua înregistrarea:

6814	=	391	185.000

Un caz specific de constatare a deprecierii este cel privitor la reducerile de preț la mărfurile lent şi greu vandabile la unitățile comerciale cu amănuntul. Înregistrările contabile care intervin cu această ocazie sunt:

a) valoarea deprecierii constatate la inventar:

6814 *Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante*	=	*397* *Ajustări pentru deprecierea mărfurilor*

b) prețul de vânzare al mărfurilor respectiv, mai puțin TVA aferent:

5311 *Casa în lei*	=	*707* *Venituri din vânzarea mărfurilor*

c) costul de achiziție al mărfurilor vândute depreciate:

607 *Cheltuieli privind mărfurile*	=	*371* *Mărfuri*

d) reluarea provizionului constituit:

397 *Ajustări pentru deprecierea mărfurilor*	=	*7814* *Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante*

Provizioane pentru deprecierea mărfurilor Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante

2.3.4. Operații privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli

Aşa cum s-a arătat, provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli se constituie pentru finanțarea acelor cheltuieli şi pierderi a căror realizare sau plată este incertă ori pentru cheltuieli care devin exigibile în perioadele următoare.

La închiderea exercițiului, provizioanele constituite efectiv se înregistrează în debitul conturilor de cheltuieli şi creditul conturilor de provizioane pentru riscuri şi cheltuieli. De asemenea, se analizează provizioanele constituite la finele anului precedent şi cele în cursul exercițiului, regularizându-se astfel:

a) prin debitul conturilor de cheltuieli în cazul majorării provizionului:

68X *Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare*	=	*15X* *Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli*

b) prin creditul conturilor de venituri când provizionul trebuie diminuat sau anulat, respectiv acesta devine total sau parțial fără obiect:

15X *Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli*	=	*78X* *Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare*

2.3.5. Diferențele de curs valutar

O întreprindere poate desfăşura activități în străinătate în două moduri: (1) ea poate realiza tranzacții în valută şi; (2) poate avea operațiuni în străinătate.

Tranzacția în valută este o tranzacție care este exprimată sau care necesită decontarea în valută, inclusiv tranzacțiile rezultate atunci când o întreprindere: cumpără sau vinde bunuri sau servicii al căror preț este exprimat în valută; împrumută sau oferă spre împrumut fonduri, sumele ce urmează a fi încasate sau plătite fiind exprimate în valută; achiziționează sau înstrăinează active; contractează sau achită datorii exprimate în valută; devine parte a unui contract de schimb valutar nerealizat.

Diferența de curs valutar este diferența ce rezultă din raportarea aceluiaşi număr de unități ale unei valute în moneda de raportare, la cursuri de schimb diferite.

Pentru recunoaşterea diferențelor de curs valutar, conform IAS 21 „Efectele variațiilor cursurilor de schimb valutar” se pot utiliza două tratamente contabile:

Tratamentul contabil de bază. Diferențele de curs valutar ce apar cu ocazia decontării elementelor monetare sau a raportării elementelor monetare ale unei întreprinderi la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei ori față de cele la care au fost raportate în situațiile financiare anterioare trebuie recunoscute ca ***venituri*** sau ***cheltuieli*** în perioada în care apar, cu excepția diferențelor de curs valutar tratate ca fiind capital propriu.

Având în vedere posibilitățile de decontare ale tranzacției şi anume în cursul aceluiaşi exercițiu sau într-un exercițiu financiar ulterior, diferențele de curs valutar vor fi recunoscute astfel: când tranzacția este decontată în cursul aceluiaşi exercițiu financiar în care ea a survenit, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acel exercițiu; când tranzacția este decontată într-un exercițiu financiar ulterior, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare exercițiu ce intervine până în momentul decontării.

Tratamentul contabil alternativ permis - Diferențele de curs valutar pot rezulta dintr-o devalorizare sau depreciere monetară accentuată, împotriva căreia nu se pot lua nici un fel de măsuri de acoperire a riscului şi care afectează datoriile ce nu pot fi decontate şi ce apar din achiziția recentă a unui activ facturat în valută. Asemenea diferențe de curs trebuie incluse în valoarea contabilă a activului respectiv, cu condiția ca valoarea contabilă ajustată să nu depăşească minimul dintre costul de înlocuire şi valoarea recuperabilă prin vânzarea sau utilizarea activului.

IAS 21 „Efectele variațiilor cursurilor de schimb valutar" permite unei întreprinderi să includă diferențele de curs valutar din împrumuturi în valoarea contabilă a activelor, ca urmare a unei devalorizări severe recente.

2.3.6. Operații privind delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor

Pentru a stabili corect rezultatul exercițiului este necesară separarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor înregistrate în cursul exercițiului sau preluate ca sold din exercițiul precedent. În sfera regularizării cheltuielilor şi veniturilor se cuprind:

- operațiile privind înregistrarea cheltuielilor de plată (facturi neprimite, documente de plată neîntocmite) şi veniturilor de realizat (facturi neîntocmite pentru bunuri materiale şi prestații furnizate);
- operații privind regularizarea cheltuielilor determinate de facturi primite fără bunuri materiale şi prestații (la cumpărător) şi veniturilor pentru facturile întocmite fără expedierea bunurilor materiale sau recepția prestațiilor (la vânzător);
- operațiile privind regularizarea cheltuielilor şi veniturilor înregistrate în avans (prestații care afectează două exerciții);
- operații privind etalarea (repartizarea) cheltuielilor pe mai multe exerciții.

În continuare se vor aborda numai ultimele două categorii de operații, primele fiind tratate la capitolele IV, V şi VII.

Operațiile de regularizare a cheltuielilor şi veniturilor înregistrate în avans generează următoarele tipuri de înregistrări contabile:

a. cheltuieli privind reparațiile neprevizibile ce se repartizează pe parcursul mai multor exerciții:

% *471* *Cheltuieli în avans* *4426* *TVA deductibilă*	=	*401* *Furnizori*

Dacă reparația s-a executat cu forțe proprii, valoarea decontată la închiderea exercițiului financiar ca fiind aferentă exercițiilor următoare se contabilizează prin relația:

471 *Cheltuieli în avans*	=	*758* *Alte venituri din exploatare*

b. cheltuielile constatate la închiderea exercițiului ca fiind aferente exercițiului următor:

471 *Cheltuieli în avans*	=	*60X, 61X, 62X* *Cheltuieli privind stocurile, cheltuieli privind serviciile executate de terți*

c. cota scadentă de cheltuieli preluate din exercițiul precedent, înregistrare efectuată pe baza scadențarelor:

60X, 61X, 62X *Cheltuieli privind stocurile, cheltuieli privind serviciile executate de terți*	=	*471* *Cheltuieli în avans*

d. cota de cheltuieli înregistrată în cursul exercițiului direct în contul 471 “Cheltuieli în avans” şi transferate asupra cheltuielilor exercițiului curent încheiat:

471 *Cheltuieli în avans*	=	*60X, 61X, 62X* *Cheltuieli privind stocurile, cheltuieli privind serviciile executate de terți*

e. venituri înregistrate în avans în cursul exercițiului direct în conturile de regularizări:

4111 *Clienți*	=	*472* *Venituri în avans*

f. venituri înregistrate în avans la conturile de regularizări şi transferate asupra exercițiului curent:

472 *Venituri în avans*	=	*70X -76X* *Conturi de venituri*

g. venituri înregistrate în avans în conturile de venituri şi transferate la închiderea exercițiului conturilor de regularizare:

70X -76X *Conturi de venituri*	=	*472* *Venituri în avans*

Operațiile privind cheltuielile de repartizat pe mai multe exerciții sunt rezolvate în contabilitatea din țara noastră în aceeaşi categorie cu cele privind cheltuielile înregistrare în avans. Aşa cum se prevede în Planul contabil general, cheltuielile de repartizat asupra mai multor exerciții cuprind cheltuielile ce se raportează la producțiile viitoare, implicit şi la vânzările viitoare, de exemplu: cheltuieli de încercare a unor preexploatări, testarea maşinilor, formarea personalului, studii tehnice ale procesului de producție, cheltuieli de reorganizare, cheltuieli privind reparațiile capitale etc.

2.4. Balanța conturilor după inventariere

După efectuarea inventarierii şi contabilizării regularizărilor de inventar se întocmeşte o nouă balanță a conturilor. Funcția acesteia se manifestă cu precădere pentru pregătirea informației necesare determinării rezultatului exercițiului şi asigurarea suportului informațional necesar redactării bilanțului contabil.

Opinând pentru o asemenea balanță, este de remarcat că în spiritul principiului divulgării integrale a informației, în cadrul balanței contabile este necesară redactarea conturilor de cheltuieli şi venituri, după caz, cu soldurile debitoare şi creditoare. Este împotriva transparenței informației, actuala practică a întocmirii balanței după închiderea conturilor de cheltuieli şi de venituri. Balanța se redactează înainte de stabilirea rezultatului exercițiului şi nu după determinarea acestuia. Ea se delimitează şi ca suport informațional pentru închiderea conturilor de cheltuieli şi de venituri.

2.5. Determinarea rezultatului exercițiului şi impozitarea profitului

Principial, formula generală de calcul a rezultatului contabil înainte de impozitare este:

Rezultat contabil	=	*Venituri*	-	*Cheltuieli angajate pt. realizarea veniturilor*

Din punct de vedere contabil pentru a stabili rezultatul exercițiului se procedează la închiderea conturilor de cheltuieli şi de venituri. Relațiile dintre conturi intervenite cu această ocazie sunt:

a) închiderea conturilor de cheltuieli, pentru soldurile debitoare:

121	=	*6XX*
Profit sau pierdere		*Conturi de cheltuieli*

b) închiderea conturilor de venituri, pentru soldurile creditoare:

7XX	=	*121*
Conturi de venituri		*Profit sau pierdere*

Procedura generală prezentată mai sus se nuanțează în contabilitatea din România, având în vedere prevederile Legii contabilității nr. 82/1991 republicată şi Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Astfel, în prima lege se prevede că în contabilitate, profitul sau pierderea se stabileşte lunar. Cea de a doua lege stabileşte că profitul impozabil şi impozitul pe profit se calculează şi evidențiază lunar cumulat de la începutul anului fiscal[1]. Întrucât contabilitatea este conectată la fiscalitate, calculul şi evidența nu se pot realiza decât prin contabilitate.

În baza celor arătate mai sus, la închiderea exercițiului, situația în contul 121 “Profit şi pierdere” fără înregistrarea cheltuielilor şi veniturilor pe luna decembrie se prezintă astfel:

121 “Profit şi pierdere”

Cheltuielile cumulate până la 30 noiembrie, inclusiv cheltuielile cu impozitul pe profit	Veniturile cumulate până la 30 noiembrie
Soldul creditor - Profit net	Sold debitor - Pierdere netă

La închiderea exercițiului financiar contul 121 “Profit şi pierdere” încorporează cheltuielile pe luna decembrie, inclusiv impozitul calculat pe luna decembrie şi veniturile realizate pe aceeaşi lună. Se precizează că mărimea impozitului pe profit pe luna decembrie este egală cu impozitul calculat pe luna noiembrie.

Modul specific de calcul şi impozitare a profitului în România generează la închiderea exercițiului financiar definirea în plan teoretic a relației de calcul a rezultatului contabil. În componența cheltuielilor corespondente veniturilor realizate se includ şi cheltuielile cu impozitul pe profit calculat şi evidențiat (plătit) în cursul exercițiului. De aceea, se poate

[1]

aprecia că rezultatul contabil înainte de impozitare este caracterizat prin formula:

Rezultat contabil înainte de impozitare	=	Venituri realizate	-	Cheltuieli corespondente veniturilor realizate	+	Cheltuieli cu impozitul pe profit calculat şi evidențiat în cursul exercițiului

Folosind datele înregistrate în conturile de cheltuieli şi venituri consemnate în balanță, închiderea conturilor în condițiile în care impozitarea profitului se efectuează la închiderea exercițiului, se prezintă astfel:

a) închiderea conturilor de cheltuieli
b) închiderea conturilor de venituri

În urma nivelării conturilor de venituri şi cheltuieli situația în contul 121 “Profit şi pierdere” se prezintă astfel:

Pentru impozitarea profitului, trebuie pornit de la realitatea că nu în toate cazurile principiile contabile subordonate imaginii fidele sunt convergente în totalitate cu principiile impunerii fiscale. De aceea, trebuie făcut distincție între rezultatul contabil şi rezultatul fiscal.

Rezultatul contabil reprezintă suma globală a profitului sau pierderii exercițiului financiar ce figurează în contul 121 “Profit şi pierdere” înainte de impozitare.

Rezultatul fiscal reprezintă profitul impozabil sau pierderea fiscală a exercițiului, stabilit potrivit regulilor fiscale şi în funcție de care se calculează volumul impozitelor exigibile (sau rambursabile).

Există mai multe metodologii de calcul a impozitului pe profit cu implicații, în cazul unora şi asupra contabilității. Astfel anumite practici vizează înregistrarea în contabilitate numai a impozitelor pe profit exigibile sau aferente anului fiscal, în timp ce alte practici au în vedere şi contabilizarea implicațiilor fiscale viitoare ale tranzacțiilor şi evenimentelor prezente, respectiv reprezentarea creanțelor sau datoriilor amânate din impozitul pe profit[2].

În sistemul de contabilitate din România, potrivit legislației şi reglementărilor fiscale se utilizează numai metoda impozitelor curente sau exigibile. În aceste condiții masa profitului impozabil se determină pe baza relației:

Profit impozabil = Rezultat contabil – Deduceri fiscale – Cheltuieli nedeductibile.

[2] Athanasiu POP, Contabilitatea financiară românească - armonizată cu Directivele contabile Europene şi Standardele Internaționale de Contabilitate, Editura Intelcredo, Deva, 2002

Dacă se face recurs la Codul fiscal, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă şi cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile şi se adună cheltuielile nedeductibile.

Cota generală de impozitare este 16 % cu excepțiile prezentate prin lege.

Conform codului fiscal, cheltuielile se împart în:

- cheltuieli deductibile;
- cheltuieli cu deductibilitate limitată;
- cheltuieli nedeductibile;

Cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor şi cele considerate deductibile conform prevederilor legale în vigoare.

Cheltuielile cu deductibilitate limitată sunt menționate în Codul fiscal la art. 21. Câteva categorii cu deductibilitate limitată sunt:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile şi totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol şi cheltuielile cu impozitul pe profit;

b) suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România şi în străinătate, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;

c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului. Intră sub incidența acestei limite, cu prioritate, ajutoarele pentru naştere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile şi protezele, precum şi cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea contribuabililor; grădinițe, creşe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale şi al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamilişti, precum şi pentru şcolile pe care le au sub patronaj. În cadrul acestei limite, pot fi deduse şi cheltuielile reprezentând: tichete de creşă acordate de angajator în conformitate cu legislația în vigoare, cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori ai salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariatelor, costul prestațiilor pentru tratament şi odihnă, inclusiv transportul, pentru salariații proprii şi pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie şi contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din şcoli şi centre de plasament;

d) perisabilitățile, în limitele stabilite de organele de specialitate ale administrației centrale, împreună cu instituțiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice;

e) cheltuielile reprezentând tichetele de masă acordate de angajatori, potrivit legii;

g) cheltuielile cu provizioane şi rezerve

h) cheltuielile cu dobânda şi diferențele de curs valutar;

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;

j) cheltuielile efectuate în numele unui angajat, la schemele de pensii facultative, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a 400 euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant;

k) cheltuielile cu primele de asigurare voluntară de sănătate, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a 250 euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant;

l) cheltuielile pentru funcționarea, întreținerea şi repararea locuințelor de serviciu situate în localitatea unde se află sediul social sau unde societatea are sedii secundare, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor construite prevăzute de Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, care se majorează din punct de vedere fiscal cu 10%;

m) cheltuielile de funcționare, întreținere şi reparații aferente unui sediu aflat în locuința proprietate personală a unei persoane fizice, folosită şi în scop personal, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor puse la dispoziția societății în baza contractelor încheiate între părți, în acest scop;

n) cheltuielile de funcționare, întreținere şi reparații, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere şi de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.

Cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal sunt prevăzute la art. 21, alin (4):

a) cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat, inclusiv cele reprezentând diferențe din anii precedenți sau din anul curent, precum şi impozitele pe profit sau pe venit plătite în străinătate. Sunt nedeductibile şi cheltuielile cu impozitele nereținute la sursă în numele persoanelor fizice şi juridice nerezidente, pentru veniturile realizate din România;

b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările şi penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale. Amenzile, dobânzile, penalitățile sau majorările datorate către autorități străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente şi/sau autorități străine sunt cheltuieli nedeductibile, cu excepția majorărilor al căror regim este reglementat prin convențiile de evitare a dublei impuneri.

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum şi taxa pe valoarea adăugată aferentă

d) cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură, dacă valoarea acestora nu a fost impozitată prin reținere la sursă;

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

g) cheltuielile înregistrate de societățile agricole, constituite în baza legii, pentru dreptul de folosință al terenului agricol adus de membrii asociați, peste cota de distribuție din producția realizată din folosința acestuia, prevăzută în contractul de societate sau asociere;

h) cheltuielile determinate de diferențele nefavorabile de valoare a titlurilor de participare la persoanele juridice la care se dețin participații, precum şi de diferențele nefavorabile de valoare aferente obligațiunilor emise pe termen lung, cu excepția celor determinate de vânzarea-cesionarea acestora. Excepția nu se aplică pentru cheltuielile reprezentând valoarea de înregistrare a titlurilor de participare tranzacționate pe piața autorizată şi supravegheată de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, în perioada 1 ianuarie 2009-31 decembrie 2009 inclusiv;

i) cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, cu excepții conform Codului Fiscal

j) cheltuielile cu contribuțiile plătite peste limitele stabilite sau care nu sunt reglementate prin acte normative;

k) cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator, în numele angajatului, care nu sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului, conform titlului III;

l) alte cheltuieli salariale şi/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor titlului III;

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfăşurate şi pentru care nu sunt încheiate contracte;

n) cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele contribuabilului, precum şi cele care nu sunt aferente obiectului de activitate, cu excepția celor care privesc bunurile reprezentând garanție bancară pentru creditele utilizate în desfăşurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul sau utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractuale;

o) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion,

p) cheltuielile de sponsorizare şi/sau mecenat şi cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii. Contribuabilii care efectuează

sponsorizări şi/sau acte de mecenat, precum şi cei care acordă burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente, dacă totalul acestor cheltuieli îndeplineşte cumulativ următoarele condiții:

1. este în limita a $3^0/_{00}$ din cifra de afaceri;

2. nu depăşeşte mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat.

r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului preşedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

s) cheltuielile cu taxele şi cotizațiile către organizațiile neguvernamentale sau asociațiile profesionale care au legătură cu activitatea desfăşurată de contribuabili şi care depăşesc echivalentul în lei a 4.000 euro anual, altele decât cele prevăzute la alin. (2) lit. g) şi m);

ş) cheltuielile reprezentând valoarea deprecierilor mijloacelor fixe, în cazul în care, ca urmare a efectuării unei reevaluări, se înregistrează o descreştere a valorii acestora;

Conform codului fiscal „profitul impozabil se calculează ca diferență intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si se adaugă cheltuielile nedeductibile.” .

În înțelesul legii, sunt considerate ***venituri neimpozabile***:

a) dividendele primite de la o persoană juridică română;

b) diferențele favorabile de valoare a titlurilor de participare, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare, precum şi diferențele de valoare a investițiilor financiare pe termen lung, reprezentând acțiuni deținute la societăți afiliate, titluri de participare şi investiții deținute ca imobilizări, înregistrate astfel potrivit reglementărilor contabile. Acestea sunt impozabile la data transmiterii cu titlu gratuit, a cesionării, a retragerii, lichidării investițiilor financiare, precum şi la data retragerii capitalului social la persoana juridică la care se dețin titlurile de participare;

c) veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, precum şi veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile;

d) veniturile neimpozabile, prevăzute expres în acorduri şi memorandumuri aprobate prin acte normative.

e) în perioada 1 ianuarie 2009-31 decembrie 2009 inclusiv, veniturile din tranzacționarea titlurilor de participare pe piața autorizată şi supravegheată de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare. În aceeaşi perioadă, cheltuielile reprezentând valoarea de înregistrare a acestor titluri de participare, precum şi cheltuielile înregistrate cu ocazia desfăşurării

operațiunilor de tranzacționare reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

La calculul profitului impozabil ***sunt deductibile*** numai următoarele sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervelor si a provizioanelor: rezerva legală, in limita a 5% din profitul contabil, până ce acesta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris si vărsat, conform prevederilor Legii 31/1990 privind societățile comerciale, republicata, cu modificările si completările ulterioare; Pentru calcularea acestei rezerve, normele prevăd ca se ia in calcul profitul contabil amendat prin scăderea veniturilor neimpozabile si adăugarea cheltuielilor aferente acestor venituri neimpozabile.

Plata impozitului pe profit se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni din trimestrul următor.

Calculul impozitului pe profit se face pe baza " declarației privind impozitul pe profit" depusă la organele fiscale până la data menționată mai înainte acesta fiind şi termenul de plată a impozitului. Modelul de calcul a rezultatului fiscal, implicit impozitarea profitului ce stă la baza ***declarației de impunere*** se prezintă astfel:

- Venituri din exploatare, financiare şi extraordinare

- Cheltuieli aferente veniturilor din exploatare (inclusiv cheltuielile privind impozitul pe profit), financiare şi extraordinare

= Total profit (pierdere)

- Deduceri fiscale

+ Cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal:

= Profitul impozabil (pierderi) înainte de reportarea pierderii

- Pierderile de recuperat din anii precedenți

= Profitul impozabil (pierderi)

Impozitul pe profit = Profitul impozabil × 16 % (la contribuabilii ale căror venituri se impun cu cota normală);

- Creditul fiscal din care:

Creditul fiscal extern

Impozit pe profit scutit

- Reduceri de impozit pe profit cumulate potrivit legislației în vigoare

= Impozitul pe profit datorat

- Impozitul pe profit pe anul curent, plătit cumulat de la începutul anului (b)

= Impozitul pe profit de plată (a-b) sau impozitul pe profit plătit în plus (b-a)

Înregistrările care se fac în acest sens sunt:

691 *Cheltuieli privind impozitul pe profit*	=	*441* *Impozit pe profit*

Şi

441 *Impozit pe profit*	=	*5121* *Conturi la bănci în lei*

Operațiile de compensare sau de restituire pentru contribuabilii mici se efectuează trimestru de trimestru, cumulat de la începutul anului.

2.6. Distribuirea rezultatului exercițiului / finanțarea pierderii

După ce s-a calculat rezultatul bilanțier, se procedează la înregistrarea operațiilor de distribuire a profitului.

a) constituirea rezervelor legale, suma distribuită = profitul brut × procentul de constituire

129 *Repartizarea profitului*	=	*1061* *Rezerve legale*

b) acoperirea pierderilor din anii precedenți pentru sumele reprezentând pierderile aferente anilor precedenți, acoperite din profit,

129 *Repartizarea profitului*	=	*117* *Rezultatul reportat*

c) constituirea fondului de participare a salariaților la profit:

129 *Repartizarea profitului*	=	*117* *Rezultatul reportat*

Iar după aprobarea situațiilor financiare de către adunarea generală a acționarilor se face înregistrarea:

117 *Rezultatul reportat*	=	*424* *Prime privind participarea personalului la profit*

e) constituirea de rezerve statutare şi alte rezerve:

129 *Repartizarea profitului*	=	*%* *1063* *Rezerve statutare* *1068* *Alte rezerve*

f) alte repartizări din profit prevăzute de lege,.

g) dividende în cazul societăților comerciale. Sumele repartizate la dividende se înregistrează:

129 *Repartizarea profitului*	=	*117* *Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat*

Iar după aprobarea situațiilor financiare de către adunarea generală a acționarilor se face înregistrarea:

117 *Rezultatul reportat*	=	*%* *457* *Dividende de plată (reprezentând profitul nerepartizat)* *446* *Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate*

În legătură cu distribuirea profitului pentru dividende sunt necesare unele precizări. Astfel, în contabilitate dividendul reprezintă orice distribuire, în bani sau în natură, în favoarea acționarilor sau asociaților, din profitul stabilit pe baza bilanțului şi a contului de profit şi pierdere, proporțional cu cota de participare la capitalul social. În principiu dividendele ce urmează a fi distribuite, implicit impuse impozitării se determină pe baza relației:

Acordarea dividendelor se face numai în raport cu acțiunile subscrise şi vărsate (deci capitalul subscris vărsat). O asemenea soluție poate fi definită prin contractul de societate şi statutul societății.

Dividendele sunt supuse impozitării, prin reținere la sursă, cu o cotă de 16 % sau 10% din suma acestora. Termenul de plată a dividendelor este stabilit de adunarea generală ordinară a acționarilor sau asociaților la propunerea consiliului de administrație sau al directorului. De regulă, plata nu poate depăşi nouă luni de la închiderea exercițiului. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite asociaților, după caz, până la sfârşitul anului în care s-a aprobat bilanțul contabil, termenul de plată a impozitului pe dividende poate depăşi data de 31 decembrie a exercițiului respectiv.

Fără ca legislația economico - financiară din țara noastră să prevadă, pe plan internațional în distribuirea profitului sub formă de dividende se operează cu primul şi al doilea (noul) dividend. Primul dividend, (dobândă statutară) reprezintă dobânda calculată asupra capitalului eliberat şi nerambursat acționarilor.

Al doilea dividend (noul dividend, supradividend) reprezintă suma suplimentară atribuită în funcție de numărul titlurilor deținute, eliberate parțial sau în totalitate.

2.7. Redactarea situațiilor financiare

Lucrările de completare a situațiilor financiare reprezintă, prin conținutul lor în cea mai mare parte operații de prelucrare şi transcriere a datelor, din situațiile financiare precedente şi din balanța conturilor. Prin structura lor operațiile de prelucrare a datelor privind exercițiul curent constau în selectarea, gruparea şi însumarea soldurilor din balanța conturilor. Aceste operații necesită cunoasterea posturilor din bilanțul contabil şi din contul de rezultate care corespund conturilor din balanță.

Capitolul III - Lichidarea societăților comerciale

3.1. Aspecte generale privind dizolvarea şi lichidarea societăților comerciale şi cadrul juridic al operațiunilor de lichidare

Lichidarea reprezintă ansamblul de operații economice şi financiare determinate de ***dizolvarea*** sau ***falimentul judiciar*** al unei societăți comerciale. Obiectul operațiunilor de lichidare constă în realizarea elementelor de activ (transformarea activului în bani) şi plata creditorilor, în vederea partajului activului net.

După cum rezultă din această definiție, lichidarea este precedată de dizolvarea societății comerciale. Deşi în legislație nu se fac precizări exprese privind definirea dizolvării şi lichidării unei societăți comerciale, între cei doi termeni există o anumită diferențiere. În cazul *dizolvării* calitatea de persoană juridică a societății comerciale se menține numai pentru o anumită perioadă, în vederea lichidării, pe când *lichidarea* marchează dispariția definitivă a persoanei juridice.

Cauzele dizolvării sunt multiple. Astfel putem identifica:

- **cauze comune tuturor formelor de societăți comerciale**: trecerea timpului stabilit pentru durata societății; imposibilitatea realizării obiectului de activitate al societății sau realizarea acestuia; declararea nulității societății; hotărârea adunării generale; hotărârea tribunalului, la cererea oricărui asociat, pentru motive temeinice, precum neînțelegerile grave dintre asociați, care împiedică funcționarea societății; falimentul societății; alte cauze prevăzute de lege sau de actul constitutiv al societății, cum ar fi : reducerea capitalului social cu 50% sau micşorarea capitalului sub minimul legal, dacă asociații nu decid completarea lui;

- **cauze specifice diverselor forme de societăți comerciale:** în cazul **SNC, SCS** sau **SRL -** falimentul, incapacitatea, excluderea, retragerea ori decesul unuia dintre asociați daca, datorita acestor cauze numărul asociaților s-a redus la unul singur şi nu exista clauza de continuare a societarii cu moştenitorii ori asociatul rămas nu hotărăşte continuarea societății cu răspundere limitata cu asociat unic, iar în cazul **SA-urilor** şi **SCA**: când capitalul social se reduce sub minimul legal; in cazul pierderii unei jumătăți din capitalul social; când numărul acționarilor scade sub minimul legal, daca aceste cauze nu au fost înlăturate in termen de 9 luni de la data constatării lor.

- **cauze de dizolvare judiciară:** societatea nu mai are organe statutare sau acestea nu se mai pot întruni, societatea nu a depus timp de 3 ani consecutiv bilanțul contabil sau alte acte care, potrivit legii se depun la oficiul registrului comerțului; societatea si-a încetat activitatea sau nu are sediu cunoscut, ori asociații au dispărut sau nu au domiciliul ori rezidenta cunoscuta, cu excepția cazurilor când in registrul comerțului s-a înscris

mențiunea privind suspendarea temporara a activității; persoana fizica sau juridica este asociat unic in mai multe societăți cu răspundere limitata.

Hotărârea de dizolvare poate aparține asociaților sau este luată de justiție (în cazul lichidării judiciare) şi are ca efect interdicția de a efectua operații comerciale noi, altele decât cele destinate lichidării. Dizolvarea societății are drept consecință „deschiderea procedurii de lichidare".

Deşi dizolvarea precede lichidarea, nu întotdeauna o societate dizolvată este lichidată - de exemplu situația în care se schimbă obiectul de activitate, fuziunea cu o altă societate, divizarea etc.

Lichidarea este faza care urmează după dizolvare şi cuprinde operațiile de lichidare a patrimoniului societății, plata creditorilor şi împărțirea soldului intre asociați. Toate actele emanând de la societate trebuie sa arate ca aceasta este in lichidare.

După aprobarea hotărârii de lichidare, adunarea asociaților procedează la numirea lichidatorilor şi a competențelor acestora pentru realizarea lichidării. Lichidatorii pot fi numiți prin hotărârea asociaților sau prin sentința instanței judecătoreşti. Actul de numire sau, după caz, sentința care numeşte lichidatorii, prin grija acestora, trebuie depus la oficiul registrului comerțului pentru a fi înscris şi publicat in Monitorul Oficial al României.

Operațiunile de lichidare sunt efectuate numai de ***lichidatori***. Aceştia sunt persoane fizice sau persoane juridice autorizate in condițiile legii. Lista lichidatorilor autorizați este publicata in Monitorul Oficial al României. Ea poate fi consultata la Centrul pentru dezvoltarea afacerilor Bucureşti sau pe Internet. Activitatea lichidatorilor este controlată de cenzori, iar la societățile la care nu există cenzori controlul este exercitat de asociați.

După intrarea lichidatorilor în funcțiune, aceştia procedează, împreună cu administratorii societății, la efectuarea unui **inventar** şi la întocmirea unui **bilanț de lichidare** care prezintă patrimoniul societății înainte de realizarea activelor şi plata datoriilor.

În țara noastră, operațiile de dizolvare şi lichidare a societăților comerciale sunt reglementate de Legea nr. 31/1990, republicată, de legea insolvenței nr. 85/2006.

Din punct de vedere al înregistrării în contabilitate, cu ocazia valorificării activelor întreprinderii lichidate se vor întocmi articole contabile obişnuite şi se vor prezenta într-un registru jurnal specific pentru lichidare.

Atunci când o societate nu mai poate face față datoriilor sale exigibile poate urma procedura insolvenței. Acest lucru se poate face pe baza cererii depuse la tribunal fie de către reprezentanții societății, fie de către creditori.

În aplicarea implicați următorii factori:

- instanța judecătorească,
- judecătorul sindic,
- administratorul judiciar,
- lichidatorul,
- adunarea şi comitetul creditorilor

Procedurile în caz de insolvență sunt de competența tribunalului în jurisdicția căruia se afla sediul principal al societății debitoare. Tribunalul numeşte şi desemnează judecătorul sindic şi după caz administratorul (în cazul reorganizării) sau lichidatorul (în cazul falimentului). Creditorii se constituie în adunarea creditorilor prezidată de judecătorul sindic.

Faza reorganizării judiciare este o fază prealabilă falimentului şi a fost instituită în scopul redresării financiare a societății aflată în dificultate. Societatea aflată în dificultate, creditorii sau alte persoane abilitate de lege vor putea propune un plan care să prevadă fie reorganizarea şi continuarea activității, fie lichidarea averii acestuia.

Proiectul planului de reorganizare al întreprinderii este admis de către judecătorul sindic şi confirmat de către tribunal. Societatea aflată în reorganizare judiciară va putea să-şi continue activitatea şi să-şi administreze averea sub supravegherea judecătorului sindic.

În lipsa unui plan de redresare confirmat de tribunal , se dispune aplicarea imediată a procedurii falimentului. Procedura de faliment se poate declanşa şi atunci când tribunalul dispune motivat ca reorganizarea să înceteze sau când debitorul nu se conformează planului.

3.2. Contabilizarea operațiilor de lichidare. Etapele operațiunilor de lichidare.

Dizolvarea societății comerciale are drept consecință întreruperea activității normale a întreprinderii. Din punct de vedere contabil acest lucru înseamnă abandonarea principiului continuității activității şi întocmirea documentelor contabile de sinteză în valori de lichidare. Abandonarea principiului continuității activității are consecințe asupra acțiunii celorlalte principii contabile. Astfel[1]:

- **principiul independenței** exercițiilor nu se mai aplică – valoarea imobilizărilor nu se mai poate recupera în timp; cheltuielile de constituire şi cele de cercetare-dezvoltare nu mai pot fi capitalizate; utilizarea conturilor de regularizare nu mai este justificată, etc.
- **principiul permanențelor metodei** nu se mai aplică – elementele sunt evaluate într-o optică de sistare a activității;
- **principiul costurilor istorice** nu se mai aplică – elementele nu mai sunt evaluate în costuri istorice ci în valori lichidative
- **principiul prudenței** se aplică parțial – sunt recunoscute atât minusurile cât şi plusurile latente.

Abandonarea principiului continuității activității are consecințe şi asupra prezentării informației contabile: anexa trebuie să menționeze principiile şi metodele reținute pentru evaluarea în condiții de lichidare, să explice motivele şi consecințele asupra evaluării elementelor patrimoniale şi asupra prezentării documentelor de sinteză.

Potrivit părerilor unor specialişti[2] operațiile de lichidare pot fi repartizate în trei etape:

I. Deschiderea lichidării
II. Operațiile de lichidare
III. Partajul

I. deschiderea lichidării care cuprinde:

a. inventarierea patrimoniului

[1] Niculae Feleagă, Ion Ionaşcu, *Tratat de contabilitate financiară*, Editura Economică, Bucureşti, 1998;
[2] Dumitru Matiş, *Contabilitatea operațiunilor speciale*, Editura Intelcredo, Deva, 2003;

b. întocmirea bilanțului de începere a lichidării

a. Inventarierea şi evaluarea activelor şi datoriilor se efectuează conform prevederilor legale[3]. Problema inventarierii o constituie evaluarea activelor şi datoriilor. Aşa cum se degajă din normele contabile din România evaluarea elementelor inventariate se face *valoarea de inventar* care este o valoare actuală estimată în funcție de: prețul pieței, starea în care se află bunul şi utilitatea sa. Pentru societatea aflata în lichidare, valoarea actuală implicit cea de inventar este o valoare de lichidare, bazată pe prețul de piață pentru realizarea activelor şi valoarea de decontare a datoriilor. Procedând astfel se renunță la principiul continuității activității în favoarea principiului lichidității aceleaşi activități.

Astfel evaluarea activelor se face la *valoarea realizabilă de lichidare* - care este o valoare realizabilă netă, bazată pe prețul de vânzare ce se poate obține din lichidare mai puțin costurile estimate pentru vânzare.

Evaluarea datoriilor se face la *valoarea de decontare a datoriilor* – care reprezintă o valoare nominală neactualizată. O asemenea valoare este valoarea contabilă diminuată cu eventualele sconturi de decontare primite de la creditori pentru achitarea înainte de termen a datoriilor. În cazul provizioanelor , evaluarea se face la valoarea contabilă.

În ceea ce priveşte activele fictive (cheltuieli de constituire, cheltuieli înregistrate în avans) nu sunt recunoscute ca elemente componente ale activului evaluat înainte de lichidare.

Întocmirea bilanțului contabil al societății înainte de lichidare se realizează pe setul de formulare al MFP, care este propriu societăților în activitate. În notele explicative trebuie divulgate operațiile care mai pot continua după lichidare.

Pe baza bilanțului contabil întocmit înainte se determină indicatorul ***activ net*** ce stă la baza deciziei AGA (în cazul lichidării convenționale) sau fundamentarea deciziei judecătoreşti (în cazul lichidării judiciare) şi operațiile care urmează a fi să fie efectuate de lichidator în numele societății comerciale.

ACTIV NET	**=**	**ACTIV**	**-**	**DATORII**
Situația netă înainte de lichidare		Evaluat la valoarea realizabilă de lichidare		Evaluate la valoarea de decontare sau lichidare

II. operații de lichidare care constau în:

a. *vânzarea activelor* - Activele se valorifică la valoarea de lichidare, care de regulă este mai mică decât valoarea de piață (actuală).

b. *încasarea creanțelor* – se face pe baza listei întocmită de către lichidator în faza de deschidere a lichidării şi se ține cont de eventualele sconturi acordate clienților sau debitorilor societății

c. *plata datoriilor* - se face în ordinea de prioritate stabilită conform listei creditorilor

d. t*recerea la venituri a subvențiilor pentru investiții şi anularea provizioanelor existente la data respectivă*

e. *înregistrarea cheltuielilor de lichidare* - cum ar fi : penalitățile pentru rezilierea contractelor, chirii plătite anticipat pentru contractele de închiriere, indemnizații de concediere a personalului, onorariile lichidatorilor, etc

[3] Legea Contabilității 82/1991 actualizată 2007 şi OMFP 1753/2004 privind normele de organizare şi efectuare a inventarierii elementelor de activ şi de pasiv;

f. *stabilirea rezultatului din operațiuni de lichidare* – care se va înregistra într-un analitic distinct al contului 121 „profit şi pierdere";

g. *întocmirea bilanțului final de lichidare* - Se întocmeşte după finalizarea operațiilor de lichidare şi cuprinde:

- La active – disponibilități băneşti aflate în cont şi în mod excepțional, eventuale bunuri , atunci când în contractul de societate şi prin reguli de lichidare s-a prevăzut ca anumite bunuri aduse ca aport la capitalul social să nu facă obiectul vânzării prin licitație
- La pasive – capitaluri proprii, rezultatul lichidării şi eventual anumite datorii care nu au fost achitate.

Bilanțul final de lichidare poate prezenta una din următoarele situații:

- închiderea lichidării, cu acoperirea datoriilor şi obținerea de profit din lichidare;
- închiderea lichidării, cu acoperirea datoriilor fără a obține câştig din lichidare;
- închiderea lichidării, fără acoperirea datoriilor şi fără obținerea unui câştig din lichidare.

Pe baza situației conturilor 121 „Profit şi pierdere", 5121 „Conturi curente la bănci", întocmite în urma lichidării, respectiv pe baza bilanțului contabil înaintea partajului se determină indicatorii:

a. Rezultatul lichidării – se calculează potrivit relației clasice *venituri - cheltuieli*

REZULTATUL LICHIDĂRII	=	VENITURI Realizate din vânzarea activelor	-	CHELTUIELI determinate de lichidare şi din plata datoriilor

În corelație cu rezultatul lichidării se mai calculează şi alți doi indicatori, respectiv:

b. Activul net din lichidare

ACTIVUL NET DIN LICHIDARE	=	Disponibilități băneşti din lichidare	+	Active în natură menținute pt. partajul în natură	-	Datoriile la lichidare

c. Câştigul din lichidare

Câştigul din lichidare	=	rezerve	+/- rezultatul net curent	+/- rezultatul închiderii

Câştigul din lichidare = Activul net din lichidare – capital social

III. Operațiuni de partaj

Partajul constă în împărțirea capitalurilor proprii rezultate din lichidare, între acționarii sau asociații societății comerciale.

a. Restituirea / rambursarea capitalului social

b. Plata activului net către acționari sau asociați
c. Împărțirea câştigului din operații de lichidare

După aprobarea bilanțului final de lichidare activele rămase (disponibilul) sunt partajate între asociați. Fiecare asociat va primi: aportul inițial la capitalul social, majorat/diminuat cu o cotă parte din câştigul respectiv pierderea din lichidare.

Dacă pierderile exced mărimea capitalului, atunci situația se rezolvă diferit, funcție de tipul de societate comercială:

- în cazul SA şi SRL-uri – răspunderea asociaților fiind limitată la aport, datoriile rămân neacoperite,
- societăți de persoane (SNC, SCS) şi în cazul SCA – răspunderea asociaților este nelimitată şi solidară datoriile trebuie acoperită integral.

Capitalul social de rambursat fiecărui acționar sau asociat corespunde cu valoarea nominală neamortizată a acțiunilor sau părților sociale deținute de aceştia.

Câştigul din operațiunile de lichidare se repartizează în conformitate cu mențiunile din statutul societății sau în funcție de cota de participare la capitalul social.

Operațiile de lichidare se pot finaliza cu profit sau pierdere

În România contabilizarea operațiunilor de lichidare este reglementată prin OMFP 1376/2004.

În literatura de specialitate şi în practica diverselor țări, sunt propuse şi utilizate următoarele soluții privind contabilizarea operațiunilor de lichidare:

- *Contabilizare în ipoteza continuității activității* – această modalitate este prevăzută în şi legislația românească Operațiile proprii lichidării se contabilizează potrivit sistemului propriu continuității activității, fără a crea conturi noi în măsură să divulge lichidarea societății.
- *Înregistrarea elementelor particulare în conturi speciale* „Venituri excepționale din operații de lichidare" şi „ Cheltuieli excepționale din operații de lichidare"
- *Înregistrarea directă a rezultatului pentru fiecare operațiune* într-un cont „Rezultatul lichidării"

3.3. Fiscalitatea operațiunilor de lichidare:

La lichidarea societăților comerciale se disting următoarele categorii de impozite:

a. **impozitul pe profit** – se calculează asupra următoarelor elemente: profitul impozabil în cazul dizolvării/lichidării se calculează ca diferență între veniturile şi cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, calculate cumulat de la începutul anului fiscal, potrivit dispozițiilor Codului fiscal, sumele din anularea provizioanelor, sumele înregistrate în conturi de capitaluri proprii constituite din profitul brut şi care nu au fost impozitate la data constituirii.

La calculul impozitului pe profit datorat de contribuabilii care îşi încetează existența în urma operațiunilor de lichidare nu sunt impozitate: rezervele constituite din profitul net, sumele aferente unor reduceri ale cotei de impozit, repartizate ca surse proprii de finanțare pe parcursul perioadei de funcționare, potrivit legii, rezervele constituite din diferențe de curs favorabile capitalului social in devize sau din evaluarea disponibilului in devize, in conformitate cu actele normative in vigoare, daca legea nu prevede altfel.

b. **impozitul pe dividende** – se aplică asupra tuturor elementelor componente ale câştigului din lichidare, respectiv:

Se determină, se retine şi se virează impozit pe dividende după ce a fost calculat impozitul pe profit/venit, pentru următoarele elemente:

- profit obținut în urma operațiunii de lichidare a societăților comerciale;
- capital social majorat prin utilizarea unor elemente de capitaluri proprii (diferențe provenite din reevaluarea imobilizărilor şi a stocurilor, potrivit legii, sume înregistrate la rezerve din diferențe de curs valutar etc.);
- capitaluri proprii (activ net), constituite din profitul brut, potrivit prevederilor legale (rezerve legale, reduceri sau scutiri de impozit pe profit pentru profitul reinvestit etc.);
- capitaluri proprii (activ net), constituite în conformitate cu prevederile legale, fără ca sumele cuprinse în capitaluri să fie evidențiate în prealabil la venituri (diferențe provenite din reevaluarea imobilizărilor, diferențe de curs valutar din evaluarea disponibilităților în valută, diferențe din aplicarea cotei reduse pentru activitatea de export, subvenții pentru investiții etc.).

Pentru elementele de capital propriu (activ net), constituite din profitul net (rezerva statutară, alte rezerve, profitul net realizat în exercițiile precedente a cărui repartizare a fost amânată etc.), se calculează şi se virează numai impozit pe dividende.

c. **Taxa pe valoarea adăugată** – se colectează în cazul activelor vândute la lichidare.

d. **Alte impozite, taxe şi contribuții**, în special cele sociale, legate de onorariile cuvenite lichidatorilor.

*3.*4. Cazuri particulare privind lichidarea

Cazul I – ***Lichidare hotărâtă de AGA în condițiile în care se obține profit din lichidare***

tabel nr. 3.1 - Situația activului net conform bilanțului de începere a lichidării

ACTIV		CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII	
Imobilizări corporale	40.000	Capital social	50.000
Materii prime	18.000	Rezerve legale	8.000
Clienți	7.000	Provizioane pt riscuri şi chelt.	2.000
Casa şi conturi la bănci	4.000	Furnizori	9.000
TOTAL ACTIV	**69.000**	**TOTAL CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	**69.000**

Valoarea de intrare a imobilizărilor corporale, reprezentând maşini, utilaje şi instalații de lucru (contul 2131) este de 50.000 lei, iar amortizarea aferentă acestora, înregistrată până în momentul lichidării este de 10.000 lei.

Valoarea de intrare a materiilor prime existente în stoc este de 20.000 lei, iar ajustările înregistrate pentru deprecierea stocului de materii prime sunt în sumă de 2.000 lei.

Valoarea creanțelor asupra clienților este de 7.000 lei, din care 2.000 reprezintă creanțe incerte (cont 4118 „Clienți incerți sau în litigiu"). Ajustările înregistrate pentru deprecierea creanțelor clienți sunt în sumă de 1.000 lei.

B Operații privind lichidarea efectuate de lichidator:

1. Mijloacele fixe se vând la preț de vânzare de 50.000 lei, TVA 19%.
2. Materiile prime se vând la preț de vânzare 22.000 lei, TVA 19%
3. Clienții incerți sunt încasați la 1.400 lei, iar pt. încasarea în avans a creanței clienți se acordă un scont de 600 lei
4. Pentru plata înainte de termen a datoriilor față de furnizori se beneficiază de un scont de 900 lei
5. Cheltuielile de lichidare sunt de 2.000

C. Înregistrări privind operațiile de lichidare:

- Vânzarea mijloacelor fixe

a) facturarea mijloacelor fixe vândute

461	=	%	59.500
		7583	50.000
		4427	9.500

b) scoaterea din evidență a mijloacelor fixe vândute

%	=	2131	50.000
6583			40.000
2813			10.000

c) încasarea creanței

5121	=	461	59.500

- Vânzarea materiilor prime:

a. trecerea pe mărfuri a materiilor prime vândute

371	=	301	20.000

b. facturarea mărfurilor

4111	=	%	26.180
		707	22.000
		4427	4.180

c. descărcarea gestiunii de mărfuri

607	=	371	20.000

d. anularea ajustării constituite pentru deprecierea mărfurilor

391	=	7814	2.000

e. încasarea creanței de la client

5121	=	4111	26.180

- Încasarea clienților incerți şi a clienților

a) încasarea creanței de la clientul incert pentru 1.400

5121	=	4118	1.400

b) trecerea pe pierderi a valorii neîncasate de la clienții incerți

654	=	4118	600

c) anularea provizionului pentru deprecierea creanțelor clienți

491	=	7814	1.000

d) încasarea creanțelor de la clienții cerți şi acordarea unei reduceri de 6.000

%	=	4111	6.000
5121			
667			

- Plata datoriilor față de furnizori şi evidențierea scontului primit

401	=	%	9.000
		5121	8.100
		767	900

- înregistrarea cheltuielilor de lichidare

628	=	5121	2.000

- anularea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli

151	=	7812	2.000

- Regularizarea TVA şi plata TVA

4427	=	4423	13.680
4423	=	5121	13.680

➢ închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli

a) închiderea conturilor de venituri

%	=	121	77.900
7583			50.000
707			22.000
7814			3.000
7812			2.000
767			900

b) închiderea conturilor de cheltuieli

121	=	%	63.200
		607	20.000
		6583	40.000
		628	2.000
		654	600
		667	600

➢ Înregistrarea impozitului pe profitul din lichidare, plata impozitului şi închiderea contului de cheltuieli cu impozitul pe profit

Profit brut = 77.900 – 63.200 = 14.700

Impozit pe profit = 16 % x 14.700 = 2.352

691	=	441	2.352
441	=	5121	2.352
121	=	691	2.352

În urma operațiunilor de lichidare situația conturilor 5121 „Conturi curente la bănci" şi 121 „Profit şi pierdere" este:

SFD 5121 = 70.348

SDC 121 = 12.348

Situația activelor, capitalurilor proprii şi datoriilor înaintea efectuării partajului:

ACTIV		**CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	
Disponibil bancă	70.348	Capital social Rezerve legale Rezultat lichidare	50.000 8.000 12.348
TOTAL ACTIV	**70.348**	**TOTAL CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	**70.348**

D. Contabilitatea operațiilor de partaj

Se disting 2 etape:

I partajul capitalului social

II partajul câştigului din lichidare şi al celorlalte elemente de capital propriu

- Partajul capitalului social şi decontarea

1012	=	456	50.000
456	=	5121	50.000

- Partajul celorlalte elemente şi impozitarea:
  - Partajul rezervelor legale:

1061	=	456	8.000

  - Impozitarea rezervelor legale (16%) şi plata impozitului pe profit

456	=	441	1.280
441	=	5121	1.280

  - partajul profitului din lichidare

121	=	456	12.348

- Impozitarea dividendelor acordate şi plata impozitului

Impozit pe dividende : 10% x (6.720 + 12.348) = 1.907

Suma de 6.720 (8.000 – 1.280) reprezintă rezervele legale după reținerea impozitului pe profit

456	=	446	1.907
446	=	5121	1.907

- Plata dividendelor nete:

456	=	5121	17.161

Cazul II – ***Falimentul unei societăți comerciale în situația în care disponibilitățile băneşti rezultate din lichidare asigură plata datoriilor:***

A. Societatea X nu mai poate face față datoriilor sale exigibile. Pe baza unei cereri introduse la tribunal de către unul dintre creditori, societatea intră în faliment. Situația patrimoniului, conform bilanțului de începere a lichidării se prezintă astfel:

tabel nr. 3.2 – Situația activului net al societății X înainte de începerea lichidării

ACTIV		**CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	
Imobilizări necorporale	10.000	Capital social	25.000
Imobilizări corporale	75.000	Alte rezerve	5.000
Mărfuri	25.000	Credite bancare pe termen lung	50.000
Clienți	10.000	Furnizori	30.000
		Clienți creditori	10.000
TOTAL ACTIV	**120.000**	**TOTAL CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	**120.000**

Valoarea de intrare a imobilizărilor necorporale, reprezentând programe informatice (contul 208) este de 15.000 lei, iar amortizarea aferentă acestora, înregistrată până în momentul lichidării este de 5.000 lei.

Valoarea de intrare a imobilizărilor corporale, reprezentând utilaje de lucru (contul 2131) este de 100.000 lei, iar amortizarea aferentă acestora, înregistrată până în momentul lichidării este de 25.000 lei.

Valoarea de intrare a mărfurilor existente în stoc este de 25.000 lei, iar ajustările înregistrate pentru deprecierea stocului de mărfuri sunt în sumă de 1.000 lei.

A. Operațiile de lichidare efectuate de către judecătorul sindic şi de către lichidator au fost:

a. vânzarea programului informatic la un preț de 12.000 lei, TVA 19%
b. vânzarea mijloacelor fixe la un preț de 90.000 lei, TVA 19%
c. vânzarea mărfurilor la prețul de 30.000 lei, TVA 19%
d. pentru încasarea creanțelor înainte de scadență se acordă un scont de 500 lei
e. cheltuieli de lichidare 5.000
f. plata datoriilor față de furnizori, bănci şi clienții

Pentru a putea aprecia mai bine dacă societatea îşi poate acoperi datoriile din banii obținuți din lichidare se calculează activul net:

ANC = TOTAL ACTIV – TOTAL DATORII = 120.000 – 90.000 = 30.000

ANC de 30.000.000 lei ne permite să apreciem că datoriile vor fi acoperite în întregime, cu atât mai mult cu cât anumite elemente ale activului vor fi valorificate la prețuri mai mari decât valorile contabile

Înregistrări privind operațiile de lichidare

- Vânzarea imobilizărilor necorporale şi:
  - facturarea imobilizărilor vândute:

461	=	%	14.280
		7583	12.000
		4427	2.280

  - încasarea creanței:

5121	=	461	14.280

  - scoaterea din evidență a imobilizărilor vândute

%	=	208	15.000
2808			5.000
6583			10.000

- Vânzarea imobilizărilor corporale
  - facturarea imobilizărilor vândute:

461	=	%	107.100
		7583	90.000
		4427	17.100

  - încasarea creanței:

5121	=	461	107.100

  - scoaterea din evidență a imobilizărilor vândute

%	=	2131	100.000
2813			25.000
6583			75.000

- Vânzarea mărfurilor, încasarea creanței şi descărcarea gestiunii de mărfuri vândute:
  - facturarea mărfurilor

4111	=	%	35.700
		707	30.000
		4427	5.700

  - descărcarea gestiunii de mărfuri

607	=	371	26.000

  - încasarea creanței

5121	=	4111	35.700

  - Anularea provizionului pentru deprecierea mărfurilor:

397	=	7814	1.000

- Încasarea creanței de la clienți şi acordarea unui scont de decontare:

%	=	4111	10.000
5121			9.500
667			500

- Înregistrarea cheltuielilor cu lichidarea

628	=	5121	5.000

Datorii societate = 90.000
Lichidități rezultate din lichidare 166.580 –5.000 = 161.580
Disponibilitățile băneşti rezultate din lichidare asigură plata datoriilor:

- Plata datoriilor
  - față de furnizori

401	=	5121	30.000

  - față de instituții bancare

162	=	5121	50.000

- restituirea avansurilor primite de la clienți

419	=	5121	10.000

- regularizarea TVA şi plata TVA

4427	=	4423	25.080
4423	=	5121	25.080

- închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli:
  - închiderea conturilor de venituri

%	=	121	133.000
7583			102.000
707			30.000
7814			1.000

- închiderea conturilor de cheltuieli

121	=	%	116.500
		6583	85.000
		607	26.000
		667	500
		628	5.000

profit brut din lichidare: 133.000 – 116.500 = 16.500
Impozit pe profit = 16% x 16.500 = 2.640

- Înregistrarea, plata impozitului pe profit şi închiderea contului de cheltuieli cu impozitul pe profit:

691	=	441	2.640
441	=	5121	2.640
121	=	691	2.640

Situația conturilor 5121 şi 121
SFD.5121 = 43.860
SFC. 121 = 13.860

Bilanțul contabil înainte de partaj:

tabel nr. **Error! No text of specified style in document.**.3 – Bilantul S.C. "X" înainte de partaj

ACTIV		**CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	
Disponibil	43.860	Capital social	25.000
		Alte rezerve	5.000
		Rezultatul lichidării	13.860
TOTAL ACTIV	**43.860**	**TOTAL CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	**43.860**

E. Contabilitatea operațiilor de partaj

- Partajul capitalului social şi decontarea:

1012	=	456	25.000
456	=	5121	25.000

- Partajul altor rezerve

1068	=	456	5.000

- Partajul profitului din lichidare:

121	=	456	13.860

- Impozitul pe dividende aferent altor rezerve şi profitului şi plata acestui impozit:

10% x (5.000 + 13.860) = 1.886

456	=	446	1.886
446	=	5121	1.886

- Plata impozitului pe dividende:
- Plata sumelor nete către asociați

456	=	5121	16.974

Cazul III - Partajul în cazul falimentului unei societăți în situația în care disponibilitățile băneşti rezultate nu asigură disponibilitățile băneşti necesare achitării datoriilor

Presupunem următorul bilanț înaintea efectuării partajului:

tabel nr. 3.4. – Bilanț înaintea efectuării partajului

ACTIV		**CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	
Disponibil	30.000	Capital social	5.000
		Rezerve legale	1.000
		Alte rezerve	3.000
		Rezultatul lichidării	3.000
		Rezultatul reportat	7.000
		Furnizori	31.000
TOTAL ACTIV	**30.000**	**TOTAL CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	**30.000**

Determinarea Activului net din lichidare:

A.N.Lichidare = ACTIV – DATORII = 30.000.000–31.000.000 = -1.000.000

Observație : Activul net este insuficient pentru plata datoriilor față de furnizori.

- Dacă societatea este pe acțiuni , răspunderea este la nivelul patrimoniului social, în cazul concret la nivelul sumei de 30.000.000 lei
- Dacă societatea este în nume colectiv, atunci răspunderea este nelimitată – se va recurge la executarea silită dacă este cazul

Impozitul pe profit aferent rezervelor:

✓ Partajul rezerve legale:

1061	=	%	1.000
		456/A	700
		456/B	300

✓ Impozitarea rezervelor legale şi plata impozitului:

%	=	441	160
456/A			112
456/B			48
441	=	5121	160

✓ Partajul altor rezerve:

1068	=	%	3.000
		456/A	2.100
		456/B	900

✓ Calculul impozitului pe dividende. Persoanele către care se distribuie sunt persoane fizice. În această situație, dividendele se consideră venituri din investiții şi se impun cu o cotă de 16%.

Impozitul pe dividende – asociat A:

- 700 (rezerve legale)
- + 2.100 (alte rezerve)
- - 112 (impozitul pe profit deja reținut din rezervele legale)

2.688

Impozitul pe dividende = 16 % x 2.688 = 430

Impozitul pe dividende – asociat B:

- 300 (rezerve legale)
- + 900 (alte rezerve)
- - 48 (impozitul pe profit deja reținut din rezervele legale)

1.152

Impozitul pe dividende = 16 % x 1.152 = 184

✓ Reținerea impozitului pe dividende şi plata acestuia

%	=	446	614
456/A			430
456/B			184
446	=	5121	614

✓ Partajul capitalul social

1012	=	%	5.000
		456/A	3.500
		456/B	1.500

✓ Partajul pierderii reportate

%	=	117	7.000
456/A			4.900
456/B			2.100

✓ Partajul pierderii din lichidare

%	=	121	3.000
456/A			2.100
456/B			900

✓ Calcularea sumelor pe care cei doi asociați vor trebui să de depună în contul societății pentru a plăti datoriile față de furnizori.

- Asociat A: (112 + 430 + 4.900 + 2.100) – (700 + 2.100 + 3.500) = 1.242
- Asociat B: (48 + 184 + 2.100 + 900) – (300 + 900 + 1.500) = 532

✓ Încasarea de la asociați a sumelor necesare achitării furnizorilor:

5121	=	%	1.774
		456/A	1.242
		456/B	532

✓ Plata furnizorilor:

401	=	5121	31.000

3.5. Retragerea si/sau excluderea asociaților din cadrul societăților comerciale

Aspecte generale

Conform principiului entității, contabilitatea trebuie să delimiteze riguros activitățile unității patrimoniale de activitățile proprietarilor acesteia (acționari sau asociați). Contabilitatea consideră unitatea patrimonială o entitate autonomă, distinctă de proprietarii ei., indiferent de forma juridică a acestora.

Bunurile aduse de acționari sau asociați ca aport la capitalul social, precum şi acelea pe care unitatea comercială le dobândeşte pe parcursul derulării activității alcătuiesc împreună patrimoniul societății. Patrimoniul unei societăți comerciale nu poate fi urmărit decât prin prisma creanțelor sau datoriilor societății constituite[4].

Bunurile aduse ca aport la capitalul social de acționari sau asociați devin proprietatea societății, constituind patrimoniul societății, independent de acela al acționarilor sau asociaților. În cazul lichidării, excluderii sau retragerii din societate ei nu mai pot revendica bunurile aportate ci numai contravaloare lor.

A. Operațiunile care se efectuează cu ocazia retragerii asociaților:

1. stabilirea valorii imobilizărilor, a stocurilor (care nu poate fi mai mică decât valoarea rămasă neamortizată sau de înregistrare), a creanțelor şi datoriilor, reprezentând drepturile asociatului retras, conform hotărârii adunării generale a asociaților sau actului adițional autentificat;

2. determinarea activului net pe baza bilanțului contabil, potrivit anexei nr. 1, sau pe baza balanței de verificare, potrivit anexei nr. 2;

3. efectuarea partajului activului net al societății comerciale, în vederea stabilirii părții ce se cuvine asociaților care se retrag, în funcție de:

a) prevederile statutului sau ale contractului de societate;

b) hotărârea adunării generale a asociaților, consemnată în registrul şedințelor adunării generale;

c) cota de participare la capitalul social.

B. În cazul excluderii unor asociați din cadrul societăților comerciale

Se efectuează operațiunile 2 şi 3 prezentate la retragerea asociaților. În conformitate cu prevederile legii, republicată, se achită asociatului exclus suma de bani care reprezintă partea proporțională din activul net/patrimoniul social.

Conform legii pot fi excluşi din cadrul societăților comerciale asociații sau acționarii care:

a. nu au adus aportul cu care s-au obligat față de societatea comercială;

b. asociatul cu răspundere nelimitata declarat in stare de faliment sau care a devenit legalmente incapabil;

c. asociatul cu răspundere nelimitata care se amesteca fără drept in administrație

[4] Dumitru Matiş, *Contabilitatea operațiunilor speciale*, Editura Intelcredo, Deva, 2003, pag. 228

d. asociatul administrator care comite frauda in dauna societății întrebuințând fără consimțământul scris al celorlalți asociați capitalul, bunurile sau creditul societății in folosul sau, sau in acela al unei alte persoane.

Excluderea se pronunță prin hotărâre judecătorească la cererea societății prin ceilalți acționari sau asociați.

Exemplul 1:

O societate are doi asociați A şi B, fiecare din cei doi asociați deține 50 % din capitalul social. Asociatul A se retrage . În contractul de partaj s-a prevăzut că asociatul care se retrage cesionează aportul la capital depus în numerar.

Bilanțul societății înainte de retragerea asociatului A este prezentat în tabelul nr. 3.5.:

tabel nr. 3.5 – Bilanț înainte de retragere asociat

ACTIV		**CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	
Imobilizări corporale (40.000 – 10.000)	30.000	Capital social	10.000
Materii prime	8.000	Rezerve legale	2.000
Clienți	4.000	Rezerve statutare	5.000
Disponibil bancă	13.000	Rezultatul reportat	4.000
		Furnizori	19.000
		Personal – salarii datorate	5.000
		Creditori diverşi	7.000
		Impozit pe salarii	3.000
TOTAL ACTIV	**55.000**	**TOTAL CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	**55.000**

Activ net = Total activ – datorii = 55.000.000 – 34.000.000 = 21.000.000

Partea ce revine asociatului A

Activ net	Total	Partea ce revine asociatului A 50%
Capital social	10.000	0
Rezerve legale	2.000	1.000
Rezerve statutare	5.000	2.500
Rezultat reportat	4.000	2.000
Total	21.000	5.500

- Înregistrarea activului net partajat:

%	=	456/A	5.500
1061			1.000
1063			2.500
117			2.000

- înregistrarea impozitului pe profitul datorat pentru rezervele legale

456/A	=	441	160

- virarea impozitului pe profit

441	=	5121	160

- înregistrarea impozitului pe dividende aferent rezervelor legale nete, rezervelor statutare şi rezultatului reportat

456/A	=	446	854
			16% (840+2.500+2.000)

- virarea impozitului pe dividende

446	=	5121	854

- înregistrarea depunerii de către asociatul B a sumei reprezentând capitalul social care i-a fost cesionat de asociatul care se retrage

5121	=	456/B	5.000

- înregistrarea plății către asociatul care s-a retras a capitalului social cesionat şi achitarea cotei-părți din activul net cuvenit, diminuat cu impozitul pe profit şi cu cel pe dividende, calculate şi vărsate

5.000 + 5.500 – (160 + 854) =

456/A	=	5121	9.486

Exemplul 2

O societate are 3 asociați care au adus capitalul social astfel:

tabel nr. 3.6. – Structura aporturilor la capitalul întreprinderii

Asociat	**Suma**	**% din capitalul social total**
Asociatul "A"	3.000	40
Asociatul "B"	1.875	25
Asociatul "C"	2.625	35
TOTAL	7.500	**100**

Asociatul "C" este exclus din societate, în contractul de partaj prevăzându-se că acestuia urmează să i se achite în numerar cota-parte ce i se cuvine din activul net, iar aportul la capitalul social să fie cesionat asociatului "A".

Bilanțul înainte de excluderea asociatului C

tabel nr. 3.7- Bilanț înainte de excluderea asociatului C

ACTIV		**CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	
Imobilizări corporale	29.515	Capital social	7.500
Materii prime	3.158	Rezerve legale	1.500
Clienți	2.000	Rezerve statutare	1.200
Disponibil bancă	23.142	Rezultatul reportat	8.560
		Furnizori	10.485
		Furnizori de imobilizări	22.820
		Impozit pe salarii	3.125
		Credite bancare pe termen scurt	2.625

TOTAL ACTIV	**57.815**	**TOTAL CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	**57.815**

Activ net contabil = Total Activ – Datorii = 57.815 - 39.055 = 18.760

Partea ce revine asociatului exclus

tabel nr. 3.8. partea de revine asociatului C în capitalurile societății

Activ net	Total	Partea lui C – 35%
Capital social	7.500	0
Rezerve legale	1.500	525
Alte rezerve	1.200	420
Rezultatul reportat	8.560	2.996
	18.760	3.941

- Înregistrarea depunerii (de către asociatul "A") sumei reprezentând capitalul social care i-a fost cesionat de asociatul "C":

5121	=	456	2.625

- Înregistrarea plății către asociatul "C" a capitalului social cesionat

456	=	5121	2.625

- Înregistrarea activului net cuvenit asociatului "C":

%	=	456	3.941
1061			525
1068			420
117			2.996

- Înregistrarea impozitului pe profit datorat pentru rezervele legale 16% x 525 = 84

456	=	441	84

- Plata impozitului pe profit

441	=	5121	84

- Înregistrarea impozitului pe dividende: 16% (441 + 4200 + 2.996) = 617

456	=	446	617

- Virarea impozitului pe dividende:

446	=	5121	617

- Achitarea cotei-părți din activul net cuvenit, diminuat cu impozitul pe profit şi cu cel pe dividende, calculate şi vărsate

456	=	5121	3.240

3.6. Teste de autoevaluare

1. Bilanțul contabil înainte de efectuarea partajului activului net se prezintă astfel: (512) 3.600.000 lei; (1012) 1.000.000 lei; (1061) 500.000 lei; (1068) 200.000 lei; (121) 1.200.000 lei - pierdere din lichidare; (117) 700.000 lei – pierdere din exercițiul precedent; (401) 3.800.000 lei. Care sunt înregistrările corecte privind impozitul pe profit (cota 16%) şi impozitul pe dividende (cota 10%) datorate, precum şi suma pe care acționarii trebuie să o depună în vederea achitării datoriilor către furnizori:

a.	456	=	441	80.000	respectiv	342.000 lei;
	456	=	446	62.000		
b.	456	=	441	80.000	respectiv	350.000 lei;
	456	=	446	70.000		
c.	691	=	441	80.000	respectiv	342.000 lei;
	456	=	446	62.000		
d.	456	=	441	192.000	respectiv	562.000 lei;
	456	=	446	170.000		
e.	456	=	441	112.000	respectiv	200.000 lei;
	456	=	446	58.800		

2. O societate comercială „X" S.R.L. are următorul bilanț înaintea operației de lichidare: mărfuri 300.000 lei; ajustări pentru deprecierea mărfurilor 50.000 lei; clienți incerți 200.000 lei; ajustări pentru deprecierea creanțelor clienți 30.000 lei; conturi curente la bănci 450.000 lei; capital social 500.000 lei; credite bancare pe termen lung 200.000 lei ; furnizori 170.000 lei. Societatea vinde mărfurile cu 400.000 lei, TVA 19% şi le încasează; recuperează de la clienții incerți doar 100.000 lei ; rambursează creditul şi plăteşte o dobândă de 60.000 lei; achită furnizorii primind un scont de 2% din valoare tranzacției, operație neimpozabilă TVA. Cota de impozit pe profit 16 %. Determinați mărimea câştigului din lichidare:
    a. 19.656 lei;
    b. 519.656 lei;
    c. 67.200 lei;
    d. 567.200 lei;
    e. Nici un răspuns nu este corect;

3. Lichidatorul societății comerciale calculează, retine şi varsă impozit pe dividende pentru:
    a. sumele reprezentând capital social vărsat;
    b. doar pentru rezervele legale;
    c. rezerve legale nete, rezerve statutare şi alte rezerve constituite din profitul net;
    d. rezerve legale nete, rezerve statutare, alte rezerve constituite din profitul net, capital social;
    e. diferența dintre sumele încasate şi sumele plătite la lichidare;
    f. disponibilul rezultat în urma operațiunilor de lichidare;

4. În condiții de lichidare, pentru capitalul social restituit acționarilor trebuie să se calculeze şi să se plătească la bugetul statului:
   a. taxa pe valoarea adăugată, impozit pe dividende;
   b. numai impozit pe dividende;
   c. nu se calculează nici o obligație față de bugetul statului;
   d. impozit pe profit, impozit pe dividende;
   e. impozit pe profit, impozit pe dividende, taxa pe valoarea adăugată.

5. După plata impozitelor, taxelor şi altor datorii față de creditori, activul net rezultat în urma lichidării unei societăți comerciale se partajează acționarilor sau asociaților in funcție de:
   a. prevederile din actul constitutiv al societății comerciale în lichidare;
   b. hotărârea acționarilor sau asociaților minoritari;
   c. hotărârea acționarilor sau asociaților majoritari;
   d. hotărârea judecătorului sindic;
   e. criteriile stabilite de administratorul societății.

6. Operațiunile de partaj constau în:
   a. împărțirea creanțelor şi datoriilor între acționarii sau asociații societăților care se lichidează;
   b. împărțirea activului total între acționarii sau asociații societăților care se lichidează;
   c. împărțirea activului net rezultat în urma lichidării între acționarii sau asociații societăților care se lichidează;
   d. împărțirea capitalului social între acționarii sau asociații societăților care se lichidează;
   e. împărțirea rezultatului operațiunilor de lichidare între acționarii sau asociații societăților care se lichidează;

7. În urma partajului capitalurilor proprii ale unei societăți pe acțiuni, un acționar primeşte pentru fiecare acțiune deținută:
   a. Valoarea nominală a unei acțiuni;
   b. Ultima valoare bursieră a unei acțiuni;
   c. Câştigul din lichidare aferent unei acțiuni;
   d. Valoarea nominală plus partea de rezultat de lichidare aferentă unei acțiuni;
   e. Valoarea nominală plus partea din câştigul de lichidare aferentă unei acțiuni;

8. Pierderea realizată în exercițiul financiar curent precum si pierderea realizata in urma efectuării operațiunilor de lichidare (valorificarea imobilizărilor, vânzarea bunurilor de natura stocurilor etc):
   a. majorează activul net;
   b. diminuează activul net;
   c. nu are nici o influență asupra activului net.
   d. Se acoperă întotdeauna de către acționari sau asociați;

Răspunsuri: 1 – a, 2 – a, 3 – c, 4 – c, 5 –a, 6 – c, 7 – e, 8 – b

Capitolul IV - FUZIUNEA SOCIETĂȚILOR COMERCIALE

4.1. Fuzionarea societăților comerciale modalitate juridică şi economică de regrupare şi concentrare a întreprinderii

4.1.1. Considerații generale

Fuziunea ca şi cesiunea unei întreprinderi determină apropieri între firme, cu deosebirea că plata se efectuează în titluri şi nu în lichidități. Aceasta face ca fuziunea să fie foarte atractivă ca formă a reorganizării.

Operația de fuziune nu este rezervată doar societăților de capital, ci şi societăților de persoane, ea putând avea loc între societățile de capital şi societățile de persoane.

Fuziunile s-au înscris în mişcările de concentrare, ce au caracterizat faza de dezvoltare economică a anilor '70. Scopurile urmărite erau de natură economică, deoarece prin fuziune întreprinderile dispuneau de structuri tehnice mai importante, acestea având consecințe directe asupra capacității concurențiale. Este cunoscut că numai întreprinderile ce au atins un anumit nivel de activitate au putut să realizeze investiții în cercetare şi dezvoltare, aşa încât să-şi permită menținerea sau creşterea unui avans tehnologic asupra concurenților, să-şi pună la punct noile produse, să câştige locuri mai importante pe diferite piețe[6].

Fuziunea constituie modalitate de reorganizare a societăților comerciale, un instrument de creştere externă. Divizarea societăților comerciale şi aportul parțial de activ prezintă analogii cu operațiile de fuziune atât pe plan juridic şi al tehnici contabile, cât şi în ceea ce priveşte obiectivele economice.

Operațiunile de fuziune prezintă anumite avantaje. Astfel, în unele cazuri este posibil să finanțezi o achiziție atunci când nu ar fi posibil să finanțezi o expansiune interioară. De exemplu, să achiziționezi o companie prin schimb de acțiuni poate fi mai ieftin decât să construieşti o nouă fabrică care ar necesita plăți în numerar substanțiale. Pe de altă parte o fuziune poate determina o bună rată de retur a investiției atunci când valoarea de piață a companiei achiziționate este semnificativ mai redusă decât costul de înlocuire, în cazul în care aceasta funcționează în pierdere, absorbantul nu numai că o primeşte la un preț bun, dar poate să obțină şi beneficii de pe urma reducerii taxelor.

Alt avantaj al fuziunii este efectul sinergie, respectiv rezultatele financiare sunt mai mari în urma fuziunii decât suma părților, adică noua companie obține câştiguri mai mari decât suma câştigurilor obținute de fiecare companie în parte. Aceasta se datorează creşterii eficienței şi a reducerii costurilor. Efectul sinergie apare în special în cazul fuziunilor orizontale, datorită eliminării funcțiunilor duplicat.

Fuziunea mai prezintă şi alte avantaje, precum:

- societățile urmăresc diversificarea afacerilor pentru a reduce riscurile unei afaceri sezoniere sau cu o arie redusă;

[6] Ileana Nişulescu, *Reorganizarea şi lichidarea societăților comerciale*, Editura Infomedica, Bucureşti, 1997

- în urma fuziunii, o societate poate capătă ceva care-i lipseşte, cum ar fi talent de management sau potențial de cercetare;
- se poate mări capacitatea de a contracta împrumuturi, atunci când fuziunea se face cu o societate ce dispune de active lichide şi datorii mici;
- profitul net al noii societăți poate fi capitalizat la o rată redusă, ceea ce determină o valoare de piață mai mare a acțiunilor sale, pentru că acțiunile unei societăți mai mari sunt în general mai vandabile decât ale uneia mici.

Totuşi fuzionarea poate prezenta şi o serie de ***dezavantaje***, mai importante fiind:

- fuziunea poate decurge prost din punct de vedere financiar, datorită faptului că avantajele previzionale nu apar (de exemplu reduceri de costuri);
- pot apărea fricțiuni între managementul celor două companii;
- disensiunile între acționarii minoritari pot cauza probleme;
- acțiunile antitrust ale guvernului pot bloca sau întârzia fuziunea planificată.

4.1.2. Delimitări conceptuale privind fuziunea

Fuziunea este definită ca *"reunirea într-o singură unitate omogenă a mai multor organizații, partide. Fuziunea se face prin absorbirea unei societăți de către o altă societate sau prin contopirea a două sau mai multe societăți pentru a alcătui o societate nouă."*

Cele două modalități de realizare a fuziunii sunt:

- prin crearea unei societăți noi de către două sau mai multe societăți existente, care se reunesc - prin contopire în termenii legii;

- prin absorbția unei societăți de către alta, modalitate cunoscută şi sub denumirea de "fuziune-absorbție".

Procedeul "fuziune-absorbție" este cel mai mult utilizat în practică în comparație cu cel al fuziunii prin crearea unei societăți noi. Una din cauze este aceea că societățile care fuzionează sunt adesea de importanță inegală, iar cea mai puternică o absoarbe pe cealaltă ori pe celelalte. De asemenea, o altă cauză o reprezintă inconvenientele de ordin juridic rezultând din absența personalității juridice a societății noi înainte de înmatriculare la Oficiul Registrului Comerțului.

Fuziunea reprezintă una din formele concentrării de capitaluri (economic, tehnic, uman) în vederea supraviețuirii sau dezvoltării a două sau mai multe societăți pe piața concurențială. În țara noastră se întâlnesc şi alte forme ale concentrării de capitaluri care sunt:

- diferitele forme de asociere ale societăților comerciale prevăzute în Legea nr. 15/1990;
- societățile din cadrul grupului între care există participații unilaterale sau reciproce, care vor fi reglementate de o lege a societăților de tip holding, aflată în fază de proiect.

Fuziunea este caracteristică economiilor descentralizate. În cadrul acestora ea poate fi realizată între societăți cu capital de stat sau între societăți cu capital privat. De asemenea, ea poate avea loc între societăți de aceeaşi formă juridică sau de forme diferite (societăți de capitaluri pe acțiuni, cu răspundere limitată, în comandită pe acțiuni sau societăți de persoane - în nume colectiv, în comandită simplă). Între diferitele forme de organizare juridică a societăților participante la fuziune există deosebiri în ceea ce priveşte modalitățile juridice de realizare.

Capitolul IV - Fuziunea societăților comerciale

Pentru a înțelege fenomenul fuziunii în întreaga sa complexitate, acesta trebuie abordat sub mai multe aspecte: economic, juridic, fiscal şi financiar-contabil.

Sub aspect economic, fuziunea reprezintă operația de transmitere a patrimoniului uneia sau mai multor societăți fie către o societate existentă, fie unei societăți noi pe care o constituie.

Sub aspect juridic fuziunea este o operație de restructurare a societăților comerciale având ca efecte:

- încetarea personalității juridice a unei societăți ca urmare a dizolvării anticipate, fără lichidare;
- transmiterea universală a patrimoniului său către societatea absorbantă sau nou constituită;
- atribuirea de acțiuni sau părți sociale ale societății absorbante sau nou create către asociații societății care dispare;
- majorarea capitalului social al societății absorbante, respectiv formarea capitalului social al societății care ia ființă.

Sub aspect fiscal fuziunea este reglementată în legislația mondială în ceea ce priveşte: impozitul pe profit, T.V.A. şi taxe asupra salariilor. Impozitul pe profit este supus unor reglementări fiscale speciale care îmbracă forma unor facilități fiscale dacă societățile participante la operație îndeplinesc anumite condiții. În caz contrar, fuziunea antrenează aceleaşi consecințe fiscale ca şi dizolvarea. Impozitul pe profit luat în discuție este pe de o parte impozitul pe rezultatul ultimului exercițiu înainte de fuziune, iar pe de altă parte, impozitul pe plusvaloarea netă aferentă activelor şi datoriilor care compun aportul la fuziune, dacă acesta este evaluat la valori de piață şi nu la valori contabile.

Aspectele financiar-contabile angajate de fuziune sunt tratate în practica mondială în documentul numit proiect de fuziune. Elaborarea acestuia constituie cea mai importantă etapă a formalităților de realizare a fuziunii. Pe lângă unele precizări cu caracter juridic şi fiscal care sunt specifice societăților participante la fuziune, proiectul de fuziune include şi precizări de natură financiară şi contabilă cum sunt: data la care s-au înscris conturile societăților participante care vor fi utilizate pentru a se stabili condițiile operației; data de la care sunt considerate realizate din punct de vedere contabil operațiile societăților participante; prezentarea şi evaluarea activelor şi pasivelor care vor fi transmise; stabilirea raportului de schimb ale drepturilor sociale; mărimea prevăzută pentru prima de fuziune.

Fuziunea între două societăți comerciale poate fi privită şi ca o combinare de întreprinderi care presupune gruparea unor întreprinderi separate într-o singură entitate economică prin fuzionarea sau prin obținerea controlului asupra activelor nete şi a exploatărilor altei întreprinderi.

Combinarea de întreprinderi se poate realiza în mai multe moduri:

- prin achiziție, care este o combinare de întreprinderi în care una dintre societăți, dobânditorul, obține controlul asupra activelor nete şi exploatărilor unei alte societăți, societatea achiziționată, în schimbul transferului de active, al asumării datoriilor sau al emisiunii de acțiuni şi alte titluri de valoare ale societății.

- prin uniune de interese care este o combinare de întreprinderi în care acționarii celor două întreprinderi îşi reunesc controlul asupra ansamblului activelor nete şi activității, cu scopul de a partaja riscurile şi beneficiile generate de entitatea rezultată astfel încât nici una din părți nu poate fi identificată drept dobânditor.

4.1.3. Felurile fuziunii

Astfel, devenite din ce în ce mai rare, pentru a fi readuse la actualitate, fuziunile au trebuit să răspundă unor nevoi noi, de dezvoltare, de salvare sau motivații sociale. Din acest punct de vedere fuziunile se clasifică în:

Fuzionare-dezvoltare, motive economice, juridice şi fiscale. Astfel, fuziunea determină consolidarea poziției şi întărirea capacității concurențiale a întreprinderii.

Fuzionare-salvare, motive juridice sau financiare, în această situație, fuziunea este utilizată pentru a redresa întreprinderile aliate în dificultate financiară. Astfel, decât să se dizolve o întreprindere defectuos gestionată, dar care este plasată pe piețe la care accesul se realizează dificil, sau care este înzestrată cu o tehnologie superioară şi un randament bun, mai oportun ar fi să se procedeze la fuziune, în vederea relansării activității.

Fuzionare realizată din motive sociale. Aceste fuziuni au ca scop evitarea şomajului sau favorizarea sectoarelor economice aflate în criză.

Pe plan mondial, se manifesta mai multe modalități practice de fuzionare, cu implicații economice şi juridice specifice, şi anume:

A. Fuzionarea propriu-zisă este actul juridic şi economic prin care două sau mai multe societăți hotărăsc unirea patrimoniului şi punerea în comun a activelor lor.

- ***fuzionare prin absorbție***- o societate este absorbită de o alta
- ***fuzionare prin reuniune (contopire)***- două sau mai multe societăți se unesc, dând naştere uneia noi

Juridic şi fiscal, fuziunea se analizează ca un aport de active, din care s-au dedus pasivele, remunerat prin emisiunea de noi acțiuni repartizate între acționarii societății sau societăților absorbite.

Un tip special de fuzionare - ***aportul de titluri - fuzionare de tip englez*** - apare atunci când un investitor (persoana fizică sau juridică) aportează titlurile unei societăți B la o societate A, primind drept remunerare a aportului titluri A. Aportul trebuie să vizeze cel puțin 75% din capital, în această eventualitate cele două societăți subzistă, B devenind filiala lui A, acționarii lui B devenind acționarii lui A. Financiar şi economic, mecanismul este foarte apropiat de cesiunea totală sau parțială a societății B, urmată de o creştere a capitalului social A cu o mărime echivalentă.

B. Sciziunea sau divizarea este operația prin care patrimoniul unei societăți se divide în mai multe fracțiuni, ce sunt aportate unor societăți noi. În acest, caz societatea se dizolvă, iar acționarii săi primesc în locul titlurilor societății dizolvate, titluri ale altor societăți.

Un caz particular de sciziune este ***fuziunea-sciziune,*** ce apare atunci când, o societate aportează patrimoniul său la mai multe societăți existente, sau participă cu acestea la constituirea unei societăți noi. Acest caz este o combinare a celor două forme precedente.

- ***divizare prin absorbție*** - operațiunea de transmitere a patrimoniului unei societăți la două sau mai multe societăți existente;
- ***divizarea prin crearea de noi societăți*** - operațiunea de transmitere a patrimoniului la două sau mai multe societăți noi

Divizarea antrenează dizolvarea societății divizate şi constituirea sau creşterea capitalului la societățile care beneficiază de transferul de patrimoniu. Activele şi pasivele societății divizate sunt partajate între societățile beneficiare ale transferului de patrimoniu. Asociații sau acționarii societății divizate primesc în schimbul titlurilor deținute, titluri emise de către societățile beneficiare ale transferului de patrimoniu.

Divizarea unei societăți comerciale se poate realiza în două moduri:

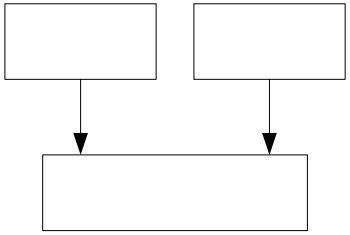
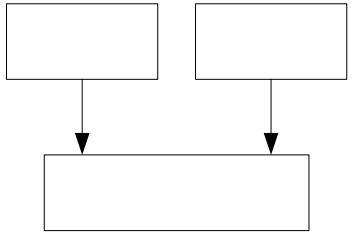
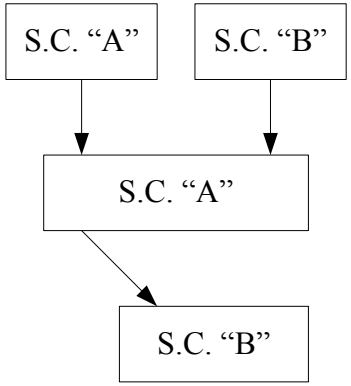
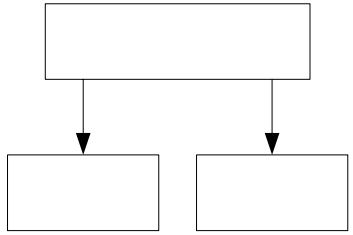
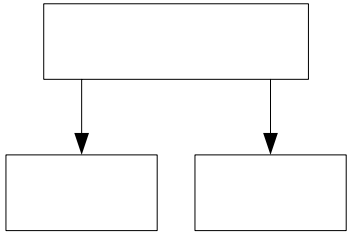
- prin împărțirea întregului patrimoniu al unei societăți care îşi încetează existenta între două sau mai multe societăți existente sau prin înființarea unor societăți comerciale noi (divizare totală);
- parte din patrimoniul societății comerciale se transmite spre societăți comerciale existente sau se constituie societăți noi, societatea comerciala inițială neîncetându-şi existența (divizare parțială)

În aparență divizarea apare ca fiind opusul operației de fuziune. În realitate însă divizarea poate să ducă la concentrarea capitalurilor.

C. Aportul parțial de active este o operație prin care o societate aportează la o altă societate (nouă sau deja existentă) o parte a patrimoniului său, în schimbul căruia va primi titluri emise de societatea beneficiară de aport. *Spre deosebire de fuziune, unde acționarii societății absorbite B, primesc acțiuni ale societății absorbante A, în cazul aportului parțial de active, ei nu primesc nimic, societatea lor primind titlurile*. Aportul parțial de activ antrenează crearea sau creşterea capitalului societății beneficiare a aportului. Societatea aportoare continuă să existe.

Dacă o societate B aportează toate activele sale societății A, ea devine o societate holding, iar în funcție de importanța aportului său poate prelua controlul societății A. Această procedură este curent utilizată în restructurarea grupurilor, ea permițând crearea de filiale.

Problematica cursului se va concentra în special asupra problemelor ridicate de fuziunea propriu-zisă, prin cele două forme ale sale: absorbție şi reunire, celelalte modalități putând fi analog tratate.

Fuziunea prin absorbție	Fuziunea prin reunire	Aportul de titluri (fuziune de tip englez)	Sciziune	Aport parțial de activ
				
S.C. "B" dispare, se dizolvă; Cresc capitalurile proprii ale S.C. "A" cu capitalurile proprii ale S.C. "B"; Acționarii S.C. "B" vor deveni acționari ai S.C. "A"	S.C. "A" şi S.C. "B" se dizolvă; Se crează S.C. "C", al cărei capital propriu va fi suma capitalurilor proprii ale S.C. "A" şi S.C. "B" Acționarii S.C. "A" şi S.C. "B" vor deveni acționari ai S.C. "C"	Creşte ANC (capitalul propriu) al S.C. "A" cu ANC al S.C. "B", dar B subzistă; Acționarii S.C. "B" devin acționari ai S.C. "A"	S.C. "A" dispare, se dizolvă; Iau naştere S.C. "B" şi S.C. "C"; Acționarii S.C. "A" devin acționari ai S.C. "B" şi S.C. "C";	S.C. A aporteză o parte a activelor sale la S.C. "B"; S.C. "B" ia naştere sau ANC (capitalul propriu) al S.C. "B" va creşte cu aportul primit de la S.C. "A"; S.C. "A" devine acționarul S.C. "B"

S.C. "A" S.C. "B" S.C. "A" S.C. "B"

S.C. "A" S.C. "C"

4.1.4. Cadrul juridic privind fuzionarea societăților comerciale. Procedura de fuziune

Aspectele juridice ale fuziunii societăților comerciale fac obiectul *Directivei a III-a* a Consiliului Comunității Europene, din 9 octombrie 1978. Prevederile Directivei au fost preluate în legislațiile statelor membre, în scopul armonizării aspectelor juridice ale operațiilor de fuziune la nivelul Uniunii Europene[7].

Pe plan internațional, operațiile de fuziune fac obiectul IFRS 3 „Combinări de întreprinderi". Standardul descrie tratamentul contabil al combinațiilor de afaceri acoperind atât achiziția unei întreprinderi de către altă întreprindere, cât şi uniunea de interese (comasarea.).

În România, reglementări speciale privind fuziunea societăților comerciale se găsesc cuprinse în: Codul Comercial, Legea 31/1990 republicată privind societățile comerciale, Legea 36/1991 privind societățile agricole, precizările Ministerului de finanțe privind fuziunea, lichidarea şi retragerea de asociați – respectiv OMFP 1376/2004

Fuziunea se poate realiza pe două căi :

- *prin absorbție*, când societatea comercială existentă înglobează una sau mai multe societăți care îşi încetează existența;
- *prin contopire*, când două sau mai multe societăți îşi încetează existența şi se constituie într-o nouă societate comercială.

Procedura de fuziune – proiectul de fuziune

Procedura de fuziune şi divizare se desfăşoară în mai multe etape, are implicații patrimoniale asupra societăților participante şi durează o perioada mare de timp.

Procedura de fuziune sau divizare cuprinde mai multe faze :

Prima etapă constă în pregătirea fuziunii şi presupune întocmirea ***proiectului de fuziune*** de către administratorii societăților comerciale care participă la reorganizare. Acesta este semnat de reprezentanții legali ai societăților care fuzionează sau se divizează.

Conținutul proiectului de fuziune sau divizare va cuprinde :

- forma, denumirea şi sediul social al tuturor societăților participante;
- fundamentarea şi condițiile fuziunii sau ale divizării;
- stabilirea şi evaluarea activului şi pasivului, care se transmit societăților beneficiare;
- modalitățile de predare a acțiunilor sau a părților sociale şi data de la care acestea dau dreptul la dividende;
- raportul de schimb al acțiunilor sau al părților sociale;
- cuantumul primei de fuziune sau de divizare;
- drepturile ce se acorda obligatarilor şi orice alte avantaje speciale;
- data bilanțului contabil de fuziune sau divizare, data care va fi aceeaşi pentru toate societățile participante.

[7] Niculae Feleagă, Ion Ionaşcu , *Tratat de Contabilitate financiară,* vol II, Editura Economică, Bucureşti, 1998, pag 614

Societățile comerciale care îşi încetează existența în urma reorganizării vor întocmi *declarația privind modul de stingere a pasivului*

Proiectul de fuziune sau divizare împreună cu declarația de stingere a pasivului sunt vizate de judecătorul delegat la Oficiul registrului comerțului.

Adunarea generală a acționarilor fiecărei societăți participante la fuziune va adopta *hotărârea privind fuziunea sau divizarea.* Administratorii societăților implicate în fuziune sau divizare vor pune la dispoziția asociaților sau acționarilor documente care să le permită exprimarea opiniei cu privire la operația de fuziune : proiect de fuziune sau de divizare; darea de seama a administratorilor în care se va preciza raportul de schimb al acțiunilor sau al părților sociale; raportul cenzorilor; bilanțul contabil de fuziune sau divizare; avizul de specialitate asupra fuziunii şi divizării societăților pe acțiuni, în comandita pe acțiuni şi cu răspundere limitata, etc.

După adoptarea hotărârii privind fuziunea sau divizarea se pregătesc documentele pentru înscrierea la registrul comerțului a mențiunii privind divizarea sau fuziunea. Se redactează actul adițional modificator al actelor constitutive ale societăților participante care îşi încetează activitatea şi în acelaşi timp se redactează actul constitutiv al societății nou infinitate sau actul adițional de modificare a capitalului social.

Fuziunea sau divizarea are ca efect dizolvarea societății comerciale, fără lichidare.

Data fuziunii sau divizării este data înmatriculării în registrul comerțului a noii societăți, sau a ultimei dintre ele sau data înscrierii în registrul comerțului a mențiunii privind majorarea capitalului social al societății absorbante.

Drepturile şi obligațiile societăților care îşi încetează activitatea trec asupra noii societăți.

Societățile comerciale care dobândesc bunuri prin efectul fuziunii sau divizării răspund față de creditori, pentru obligațiile societăților care si-au încetat existenta.

4.2. Aspecte financiar-contabile ale operațiunilor de fuziune

4.2.1. Evaluarea societăților intrate în fuziune

Deoarece operațiile de fuziune şi divizare antrenează un schimb de titluri, principala problemă care se ridică o reprezintă evaluarea societăților participante la fuziune. Acesta este realizată cu scopul stabilirii patrimoniului aportat de fiecare societate (valoarea aporturilor), pe baza lui determinându-se numărul de acțiuni ce vor fi emise de absorbant.

Evaluarea societăților participante la fuziune se poate realiza prin mai multe metode[8]:

Metode patrimoniale – aceste metode pornesc de la valoarea elementelor patrimoniale luate separat: active imobilizate, titluri de participare, stocuri, lichidități, etc. Aceste metode utilizează datele din contabilitate, pe care le corectează pentru a elimina diferențele față de

[8] Mihai Ristea, Corina Graziella Dumitru, *Contabilitate Aprofundată*, Editura Lucman, Bucureşti, 2002, pag. 199

valoarea de piață din momentul în care se realizează evaluarea. Dintre aceste metode amintim:

- activul net contabil;
- activul net contabil corectat;

Calcularea activului net la fuziunea societăților comerciale se înscrie în metoda de evaluare a societăților comerciale ca entități distincte.

Determinarea activului net face parte integrantă din metoda evaluării patrimoniale. Principala relație de calcul a activului net este de forma:

ACTIV NET = ACTIV BILANȚIER - DATORII

Se poate folosi şi metoda însumării elementelor componente ale capitalurilor proprii.

În România, prin normele elaborate de Ministerul Finanțelor Publice activul net calculat prin opoziție cu patrimoniul net se întemeiază pe relația prezentată la lichidarea societăților comerciale. Activul net contabil calculat pe baza relației asimilate se bazează pe valoarea contabilă din bilanțul contabil întocmit înainte de fuziune. Pentru evaluarea aportului şi raportului de schimb se recomandă determinarea **activul net corectat/ corijat.**

În acest caz, elementele patrimoniale sunt exprimate la **valoarea de evaluare acceptate de** părți în cadrul fuziunii; exemplu: mijloacele fixe se evaluează la costurile curente, stocurile la valoarea reală netă, etc. în aceste condiții **activul net corectat** se calculează pe baza relației:

•Activul net contabil
± Plusvaloare / minusvaloarea din evaluarea activului la fuziune
= Activul net corectat

Într-o altă variantă se calculează activul net contabil corectat atât cu plusvaloarea/ minus valoarea, cât şi cu activele fictive. Formula folosită:

Activul bilanțier
- Active fictive
± Plusvaloare/minusvaloarea din evaluare din fuziune
- Datorii
= Activul net corectat

sau

Capitaluri proprii
- Active fictive
±Plusvaloarea / minusvaloarea din evaluare
= Activul net corectat

O formulă mai radicală a activului net corectat este cea a calculării **activului net intrinsec.**

Capitaluri proprii
- Capital subscris nevarsat
+ Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli rămase fără obiect/ nejustificate
± Plusvaloarea/minusvaloarea din evaluare la fuziune
= Activ net intrinsec

Metode de rentabilitate – apreciază valoarea patrimoniului unei societăți prin capacitatea acesteia de a obține profit. Ele stabilesc valoarea unei întreprinderi pornind de la premisa continuării activității şi nu lichidarea acesteia. Punctul de plecare al metodelor de evaluare bazate pe valori ele rentabilitate îl constituie rezultatul financiar din bilanțul contabil. Acesta este corectat datorită influenței a cel puțin trei categorii ele factori, a căror incidență trebuie stabilită şi măsurată, incidența fiscalității, incidența metodologiei contabile şi distorsiunile voite ale rezultatului financiar. Rezultatul estimat este apoi readus la valori ale prezentului (valori actuale) prin aplicarea unei rate ele actualizare. Rata de actualizare se determină în funcție de costul capitalului investit în societate şi de riscurile privind activitatea viitoare[9].

Metode bazate pe good-will permit stabilirea valorii elementelor intangibile care dau valoare unei societăți.

Metodele bursiere ne arată valoarea unei societăți pe piața de capital. Se iau în considerare rezultatele cotațiilor pe o piață de capital normală, fie piață primară, fie piața secundară.

În practica internațională se folosesc şi alte metode, cum ar fi metoda bazată pe cifra de afaceri, metode bazate pe fluxuri financiare (cash-flow), etc.

4.2.2. Stabilirea raportului de schimb/parității

După stabilirea valorii totale a întreprinderii prin utilizarea uneia din metodele amintite mai sus se determină valoarea pe acțiune. Problema esențială nu o reprezintă însă stabilirea valorii pe acțiune a societăților participante la fuziune, ci stabilirea raportului ce va servi la schimbul acțiunilor (x acțiuni ale societății absorbite contra y acțiuni ale societății absorbante). Raportul de schimb sau paritatea reprezintă numărul de acțiuni al societății ce beneficiază de aporturi la care dă dreptul o acțiune sau mai multe acțiuni ale societății care aportează. Determinarea raportului de schimb trebuie să se realizeze cu grijă, astfel încât asociații societăților ce dispar să regăsească în cadrul societății la care sunt transferați drepturi echivalente celor pe care le pierd.

În practica fuziunilor sunt utilizate două metode de determinare a raportului de schimb[10]:

- prin evaluarea aporturilor
- pe bază de negociere

Determinarea raportului de schimb prin aplicarea primei metode presupune:

- calculul valorii acțiunilor (valoare matematică contabilă) a societăților care fuzionează (VMCA şi VMCB) , unde societatea A este societatea absorbantă, iar societatea B este societatea absorbită.

[9] Dumitru Matiş, *Contabilitatea operațiunilor speciale*, Editura Intelcredo, Deva, 2003, pag 115

[10] Niculae Feleagă, Ion Ionaşcu, *Tratat de Contabilitate financiară*, Editura Economică, Bucureşti ,1998, pag. 619

$$VMC_A = \frac{ANC_A}{N_A} \qquad VMC_B = \frac{ANC_B}{N_B}$$

Unde:
VMC_A = valoare matematică contabilă a acțiunilor societății A
VMC_B = valoare matematică contabilă a acțiunilor societății B
N_A = numărul de acțiuni al societății A, înainte de fuziune
N_B = numărul de acțiuni al societății B, înainte de fuziune
ANC_A = activ net contabil societatea A
ANC_B = activ net contabil societatea B

Determinarea numărului de acțiuni care trebuie emise de societatea absorbantă pentru remunerarea capitalurilor societății absorbite:

$$n_{A/B} = \frac{\text{Activ net contabil B}}{VMC_A}$$

Unde $n_{A/B}$ = numărul de acțiuni emise de societatea A prin absorbirea societății B

$$n_{A/B} = R_s \times N_B$$

Raportul de schimb se va determina ca raport între numărul de acțiuni care trebuie emise de societatea absorbantă pentru remunerarea capitalurilor societății absorbite – anterior determinat şi numărul de acțiuni al societății absorbite.

$$R_S = \frac{n_{A/B}}{N_B}$$

O metodă mai directă constă în determinarea raportului de schimb ca raport între valorile matematice contabile ale celor două societăți.

$$R_S = \frac{VMC_B}{VMC_A}$$

Determinarea raportului de schimb prin a doua metodă presupune compararea societăților implicate în fuziune sub aspect economic, financiar, tehnic şi contabil.

Astfel apar ca fiind necesare mai multe criterii: Activ net contabil, Activ net contabil corijat, valoare de randament, rezultate previzionale, valoare bursieră etc, care să permită determinarea unei parități de ansamblu, tradusă ulterior prin raport de schimb. Problema care apare în cazul alegerii unui criteriu se referă la *pragul de semnificație* şi anume[11]:

În practică, marea majoritate a aporturilor sunt evaluate pe baza *valorilor contabile,* în timp ce pentru calculul parității sunt reținute *valorile economice,* care iau în considerare plus-valorile nerealizate încă.

Această diferență se justifică prin faptul că valoarea reținută pentru paritate nu rezultă din evaluarea fiecărui element component al ansamblului celor două entități ce fuzionează, în timp ce valoarea matematică contabilă poate fi reținută ca valoarea de înscriere în bilanț. De asemenea, această soluție este reținută deoarece permite eludarea unor inconveniente de ordin contabil care pot rezulta din necesitatea de a egala valorile de aport cu cele degajate de paritate (exemplu, prezența elementelor

[11] Mihai Ristea, Corina Graziella Dumitru*, Contabilitate aprofundată* – note de curs, probleme, studii de caz, întrebări şi teste grilă, Editura Lucman, Bucureşti, 2001

de activ reevaluate şi nereevaluate în bilanțul societății absorbante după fuziune, contabilizarea fondului de comerț).

O altă cauză a acestei diferențe poate proveni din incidențele fiscale ale operației, mai precis din plus - valorile degajate la nivelul aporturilor. În schimb, la determinarea parității se poate ține seama atât la societatea absorbantă cât şi la cea absorbită de impozitele pe plus - valoarea degajată de elementele activului reevaluat. Nu este exclusă nici varianta potrivit căreia incidențele fiscale să fie în totalitate neglijate de cele două societăți, în măsura în care, economic vorbind ele reprezintă o obligație comună.

4.3. Fiscalitatea operațiunilor de fuziune

Aspectele fiscale ale operațiunilor de fuziune sunt prevăzute în Codul fiscal[12] şi normele privind aplicarea codului fiscal[13.]

Principiul general este că societatea absorbantă înregistrează bunurile primite de la absorbită la valoarea de aport şi le amortizează ținând seama de această bază. Durata amortizării bunurilor face obiectul unei noi determinări. Aceasta poate să corespundă duratei de viață rămase la data preluării prin fuziune sau poate să fie diferită de aceasta. În funcție de durata de amortizare recalculată se determină rata de amortizare care va fi utilizată de către societatea absorbantă.

Având o valoare de aport diferită de valoarea contabilă dinainte de fuziune, o durată de amortizare diferită şi o rată de amortizare diferită, societatea absorbantă va elabora un nou plan de amortizare pentru activele respective.

Înregistrarea preluării elementelor de activ şi de pasiv ale societății absorbite la societatea absorbantă se face înainte de radierea societății absorbite de la Registrul Comerțului.

Potrivit reglementărilor fiscale, elementele de activ primite de absorbantă sau de societatea nou înființată vor fi recunoscute şi amortizate fiscal la valoarea acceptată ca deducere fiscală pentru acele active înainte de reevaluare la societatea care a dispărut prin fuziune.

Rezultă că la societatea absorbantă se vor înregistra diferențe temporare şi ca atare creanțe sau datorii privind impozitul amânat.

Societățile comerciale absorbante sau absorbite care dețin titluri de participare la societățile comerciale absorbite sau absorbante vor anula titlurile respective, la valoarea contabilă, prin diminuarea altor rezerve, a primei de fuziune sau a capitalului social, cuantumuri care vor fi aprobate de Adunarea Generală a Acționarilor.

Societățile comerciale care încetează să existe ca urmare a unor operațiuni de fuziune au obligația să depună declarația de impunere şi de a plăti impozitul pe profit cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenței acestora la Registrul Comerțului şi în cel mult 15 zile de la data apariției situației de fuziune.

---

[12] Legea nr. 571/2003 privind **Codul fiscal**, publicata in M.Of. nr. 927 din 23.12.2003, cu modificările si completările ulterioare

[13] H.G. nr. 44 din 22.01.2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/ 2003 privind **Codul fiscal**, publicata in M.Of. nr. 112 din 06.02.2004 şi H.G. nr. 84 din 03.02.2005 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind **Codul fiscal**, publicata in M.Of. nr. 147 din 18.02.2005.

In acelaşi termen de 15 zile au obligația să depună declarația privind impozitul pe profit toate societățile care se găsesc în situația de fuziune. Pentru societățile care dispar, termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit reprezintă şi termen de plată a obligației față de bugetul de stat; pentru celelalte societăți participante declarația reprezintă titlu de creanță prin care se constată şi se individualizează obligația de plată privind impozitul pe profit.

Pierderea fiscală înregistrată de societatea care îşi încetează existența prin fuziune, divizare, dizolvare sau lichidare nu se recuperează .

Nu recuperează pierderea fiscală societățile care îşi încetează existența în urma fuziunii, precum şi cele care se înființează în urma efectuării acestor operațiuni.

În cadrul fuziunii prin absorbție, pierderea fiscală rezultată din declarația de impunere a societății absorbante, declarată până la data înscrierii la Registrul Comerțului a mențiunii privind majorarea capitalului social, se recuperează conform legii.

Societatea comercială din al cărei patrimoniu se desprinde o parte în urma unei operațiuni de divizare şi care îşi continuă existența recuperează partea din pierderea fiscală înregistrată înainte de momentul în care divizarea produce efecte, proporțional cu drepturile şi obligațiile menționate de societatea comercială respectivă.

Reorganizarea, lichidarea şi alte transferuri de active şi titluri de participare se realizează după următoarele reguli:

- Contribuția cu active la capitalul unor persoane juridice în schimbul unor titluri de participare la acestea nu sunt transferuri impozabile. Valoarea fiscală a activelor primite de persoana juridică este egală cu valoarea fiscală a acelor active la persoana care contribuie cu activul. Valoarea fiscală a titlurilor de participare primite de persoana care contribuie cu activ este egală cu valoarea fiscală a activelor aduse drept contribuție.
- Distribuirea de active de către o persoană juridică română către participanții săi sub formă de dividende sau ca urmare a operațiilor de lichidare se tratează ca transfer impozabil cu excepția cazurilor de fuziune, divizare, achiziție, dacă acestea nu au ca principal obiectiv evaziunea fiscală.

În înțelesul prezentului Cod Fiscal, valoarea fiscală a unui activ, a unui pasiv sau a unui titlu de participare este valoarea utilizată pentru calculul amortizării, şi al câştigului sau pierderii în înțelesul impozitului pe venit ori a impozitului pe profit.

Nu trebuie uitat faptul că sub aspect fiscal fuziunea are şi alte avantaje cum ar fi reducerea impozitului pe profit prin achiziționarea unei societăți care înregistrează pierderi.

4.4. Tehnici contabile privind operațiile de fuziune

Fuziunea şi operațiunile de fuziune sunt înregistrate atât în contabilitatea societăților care îşi transferă patrimoniul (societăți aportoare) cât şi în contabilitatea societăților beneficiare de aporturi.

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor de fuziune a societăților comerciale este reglementată de OMFP 1376/2004.

Operațiuni care se efectuează cu ocazia fuziunii prin absorbție:

1. inventarierea şi evaluarea patrimoniului;
2. întocmirea situațiilor financiare conform reglementărilor legale în vigoare;
3. evaluarea globală a societăților şi determinarea aportului net de fuziune. Se pot folosi metodele de evaluare globală a societăților intrate în fuziune menționate menționate la punctului 3.2.1:
   Valoarea globală a societăților, stabilită prin una din metodele menționate, reprezintă ***valoarea aportului net de fuziune*** al fiecărei societăți intrate în fuziune. Pe baza acestei valori se stabileşte raportul de schimb.
4. determinarea raportului de schimb al acțiunilor (părților sociale), pentru a acoperi capitalul societăților comerciale absorbite.
   - Determinarea valorii intrinseci a acțiunilor sau părților sociale ale societăților care fuzionează prin raportarea aportului net la numărul de acțiuni sau părți sociale emise
   - Stabilirea raportului de schimb
5. determinarea numărului de acțiuni sau părți sociale de emis pentru remunererarea aportului net de fuziune;
   - determinarea numărului de acțiuni sau părți sociale ce trebuie emise de societatea absorbantă
   - majorarea capitalului social al societății absorbante, prin înmulțirea numărului de acțiuni ce trebuie emise cu valoarea nominală a unei acțiuni sau părți sociale emise.
   - Calcularea primei de fuziune ca diferență între valoarea intrinsecă a acțiunilor sau părților sociale emise şi valoarea nominală a acestora.
6. evidențierea în contabilitate

Operațiunile care se efectuează cu ocazia fuziunii prin contopire:

1. inventarierea şi evaluarea patrimoniului, întocmirea situațiilor financiare conform reglementărilor legale în vigoare, determinarea activului net contabil
2. Constituirea noii societăți comerciale pe baza capitalului propriu (activului net contabil) al societăților comerciale care fuzionează şi determinarea numărului de acțiuni sau părți sociale de emis prin raportarea capitalului propriu (ANC) la valoarea nominală a unei acțiuni sau părți sociale emise.
3. Reflectarea în contabilitatea societății comerciale nou-înființate a capitalurilor aportate, a drepturilor şi obligațiilor societăților comerciale care îşi încetează existența;
4. Reflectarea în contabilitatea societăților comerciale care s-au dizolvat a elementelor de activ, datorii şi capitaluri proprii;

Operațiunile care se efectuează cu ocazia divizării:

1. Inventarierea şi evaluarea elementelor de activ si de pasiv, înregistrarea rezultatelor inventarierii si ale evaluării;
2. întocmirea situațiilor financiare înainte de divizare de către societățile comerciale care urmează sa se divizeze conform reglementărilor în vigoare;
3. Împărțirea elementelor de activ si de pasiv ale societății comerciale care se divizează, care se transmit societăților beneficiare pe baza protocolului de predare-primire;
4. Stabilirea realității creanțelor, obligațiilor, provizioanelor si a altor elemente de activ si de pasiv;
5. Calcularea primei de divizare, ca diferența între valoarea contabila a acțiunilor sau părților sociale si valoarea nominala a acestora;
6. Reflectarea în contabilitatea societăților comerciale beneficiare a elementelor de activ si de pasiv primite de la societatea comerciala care s-a divizat;
7. Reflectarea în contabilitatea societății comerciale care s-a divizat a transmiterii elementelor de activ si de pasiv ca urmare a divizării.

Fuziunea prin absorbție *este operația prin care o societate, numită "absorbant", primeşte cu titlu de aport, întregul activ şi pasiv exigibil al uneia sau mai multor societăți preexistente, numite "absorbit", aportul astfel efectuat fiind remunerat prin acțiuni sau părți sociale ale societății absorbante.*

Acesta este procedeul preferat, în caz de fuzionare, datorită: importanței inegale a societăților implicate (cele mai puternice absorb pe cele mai slabe); inexistenței rupturilor de activitate, datorate lipsei personalității juridice până la înmatricularea noii societăți, ca în celălalt caz; anumite avantaje fiscale apreciabile, atât în materie de impozite directe cât şi în ceea ce priveşte dreptul de înregistrare.

Din punctul de vedere al legăturilor financiare stabilite între absorbant şi absorbit, putem întâlni următoarele situații:

- inexistenței unor legături între cele două societăți, societățile fiind independente sau
- situația când există legături financiare de tipul participațiilor, fie dintr-un sens, fie din ambele sensuri, respectiv: absorbantul deține titluri ale absorbitului, absorbitul deține titluri ale absorbantului sau există participații reciproce.

Operația de fuziune prin absorbție se analizează următoarele aspecte:

- societatea absorbantă, realizează o creştere de capital, corespunzătoare aporturilor în natură primite;
- societatea absorbită, efectuează un aport în natură la societatea absorbantă, urmat de lichidare;
- acționarii societății absorbite, primesc în schimbul drepturilor lor sociale titluri noi, create corespunzător creşterii de capital social la societatea absorbantă, în timp ce acționarii societății absorbante conservă vechile titluri.

Fuziunea prin reunire *este acea formă a comasării ce constă în contopirea a două sau mai multe persoane juridice, ce-şi încetează activitatea fapt ce determină înființarea unei persoane juridice noi.*

Societatea nou constituită primeşte cu titlu de aport, activul total şi toate obligațiile societăților ce fuzionează, în fapt nu este vorba de simple aporturi, ci de o transmitere cu titlu universal, remunerată prin părți de capital ale societății care se înființează.

Operația de fuziune prin reunire se analizează următoarele aspecte:

- societățile fuzionate se dizolvă;
- societatea nouă îşi constituie capitalul la nivelul aporturilor în natură făcute de societățile fuzionate;
- acționarii societăților ce fuzionează, primesc în schimbul drepturilor lor sociale, titluri emise de noua societate.

În concluzie, rezultatele fuzionării, indiferent de natura ei - absorbție sau reunire - nu pot fi privite într-o manieră pur matematică. "A fuziona" nu înseamnă adunarea mijloacelor folosite separat şi concomitent de fiecare întreprindere, ci înseamnă a combina şi a coordona aceste mijloace de acțiune în scopul eliberării de noi capacități de creare, finanțare, de producție şi comercializare.

Pentru contabilizarea operațiilor de fuziune în literatura de specialitate se pot folosi 2 metode:

1. metoda rezultatului – Această metodă constă în folosirea conturilor de venituri şi cheltuieli, implicit calculul rezultatului fuziunii pentru transmiterea patrimoniului de la societatea absorbită la societatea absorbantă sau de la societățile care îşi încetează existența la societatea nou înființată.

- 7583 „Venituri din cedarea activelor şi alte operațiuni de capital”
- 6583 „Cheltuieli cu cedarea activelor şi operațiuni de capital”

2. metoda capitalizării – se bazează pe recunoaşterea ca elemente de capitaluri proprii, în speță 105 „Rezerve din reevaluare” a plus valorilor şi minus valorilor. Totodată transmiterea patrimoniului se reflectă la societatea absorbantă prin contul 891 „Bilanț de deschidere”, iar la societatea absorbită prin contul 892 „Bilanț de închidere

4.5. Cazuri particulare privind contabilitatea operațiilor de fuziune

Cazul I - Fuziunea a două societăți independente (Cele două societăți nu au participații reciproce)

Societatea A – societate absorbantă absoarbe societatea B – societate absorbită. Bilanțurile celor două societari sunt presentate în tabelle 3.1 şi 3.2.:

tabel nr. 4.1 – Bilanț S.C. "A"

ACTIV		CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII	
Imobilizări corporale (86.000-66.000)	20.000	Capital social	20.000
Mărfuri	3.000	Rezerve legale	4.000
Clienți	9.600	Furnizori	10.000
Disponibil	1.400		
TOTAL ACTIV	**34.000**	**TOTAL CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	**34.000**

Societatea B - absorbită

tabel nr. 4.2 – Bilanț S.C. "B"

ACTIV		CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII	
Imobilizări corporale (30.000 – 11.600)	18.400	Capital social	6.000
Mărfuri	1.600	Rezerve legale	2.400
Clienți	4.000	Furnizori	16.000
Disponibil	400		
TOTAL ACTIV	**24.400**	**TOTAL CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	**24.400**

Capitalul social al S.C. "A" este format din 10.000 acțiuni cu valoarea nominală de 2 lei/ acț.
Capitalul social al S.C. "B" este format din 3.000 acțiuni cu valoarea nominală de 2 lei/ acț.
Cu ocazia reevaluării elementelor de activ şi datorii s-au stabilit următoarele valori juste:
Imobilizări corporale:
Societatea A: 26.000 lei
Societatea B: 22.000 lei
Restul elementelor sunt evaluate la valoarea din bilanț

Determinarea Activului net corectat (valoarea globală a societăților) prin metoda patrimonială, respectiv a aportului societății absorbite este prezentata în tabelele nr. 3.3. şi 3.4.

tabel nr. 4.3 – Determinarea ANC corectat (metoda aditivă)

Specificație	Soc A	Soc B
Capital social	20.000	6.000
Rezerve	4.000	2.400
Diferențe din reevaluare	6.000	3.600
Total	**30.000**	**12.000**

tabel nr. 4.4 – Determinarea ANC (metoda deductibilă)

Specificație	Soc A	Soc B
Total activ	34.000	24.400
+ Plusvalori	+ 6.000	+ 3.600
- Datorii	- 10.000	- 16.000
Total	**30.000**	**12.000**

Determinarea valorii contabile a unei acțiuni:

$$VMC_A = \frac{30.000}{10.000} = 3 \text{ lei/acț.}$$

$$VMC_B = \frac{12.000}{3.000} = 4 \text{ lei/acț.}$$

Determinarea raportului de schimb privind acțiunile:

$$R_s = \frac{VMC_B}{VMC_A} = \frac{4}{3}$$

Determinarea numărului total de acțiuni pentru remunerarea aportului societății absorbite:

$$n_{A/B} = \frac{\text{Activ net corectat B}}{VMC_A} = \frac{12.000}{3} = 4.000 \text{ acț}$$

Sau

$$n_{A/B} = N_B \text{ x } R_S = 3.000 \times \frac{4}{3} = 4.000 \text{ acț}$$

CONTABILIZARE – METODA CAPITALIZĂRII

Societatea absorbantă A

La societatea absorbantă – A, se înregistrează reevaluarea imobilizărilor corporale prin actualizarea valorii brute şi a amortizării

$$Ia = \frac{Vj}{VCN} = \frac{26.000}{20.000} = 1,3$$

$$Vb_{act.} = Vb \times Ia = 86.000 \times 1,3 = 111.800 \text{ lei}$$

Creşterea valorii brute: 118.800 – 86.000 = 25.800
Amact. = 66.000 x 1,3 = 85.800 lei
Creşterea amortizării: 85.800 – 66.000 = 19.800

- Înregistrarea contabilă a reevaluării imobilizărilor:

213	=	%	25.800
		105	6.000
		2813	19.800

- Înregistrarea aportului în natură primit de la societatea absorbantă:

456.B	=	%	12.000
		1012	8.000
		1042	4.000

Determinarea primei de fuziune:
Societatea absorbantă A va primi un aport total de 12.000 lei de la societatea B - absorbită.
Creşterea capitalului societății a este de 4000 x 2 lei/acț = 8.000 lei
Prima de fuziune = 12.000 – 8.000 = 4.000

- Transferarea activelor de la absorbit la absorbant sau preluarea posturilor de activ de la societatea B

%	=	891	39.600
213			33.600
371			1.600
4111			4.000
5121			400

- Transferarea pasivului absorbitului la absorbit sau preluarea posturilor de pasiv de la B

891	=	%	39.600
		456.B	12.000
		401	16.000
		281	11.600

Bilanțul soc A după fuziune:

tabel nr. 4.5 – Bilanț S.C. "A" după fuziune

ACTIV		**CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	
Imobilizări corporale (125.600 – 77.600)	48.000	Capital social	28.000
Mărfuri	4.600	Rezerve legale	4.000
Clienți	13.600	Furnizori	6.000
Disponibil	1.800	Prime de fuziune	4.000
		Furnizori	26.000
TOTAL ACTIV	**68.000**	**TOTAL CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	**68.000**

Societatea absorbită – B

La societatea absorbită – B, se înregistrează reevaluarea imobilizărilor corporale prin actualizarea valorii brute şi a amortizării

$$Ia = \frac{Vj}{VCN} = \frac{22.000}{18.400} = 1{,}19565$$

$$Vb_{act.} = Vb \times Ia = 30.000 \times 1{,}19565 = 35.870 \text{ lei}$$

Creşterea valorii brute: 35.870 – 30.000 = 5.870 lei

$Am_{act.}$ = 11.600 x 1,19565 = 13.870 lei

Creşterea amortizării: 13.870 – 11.600 = 2.270 lei

213	=	%	5.870
		105	3.600
		2813	2.270

- înregistrarea drepturilor acționarilor asupra capitalului propriu al societății absorbite sau înregistrarea activului net ce va fi preluat de societatea A

%	=	456.B	12.000
1012			6.000
106			2.400
105			3.600

- Transmiterea posturilor de activ:

892	=	%	39.600
		213	33.600
		371	1.600
		4111	4.000
		5121	400

- Transmiterea posturilor de pasiv:

%	=	892	39.600
456.B			12.000
401			16.000
2813			11.600

CONTABILIZARE – METODA REZULTATULUI

Societatea absorbantă

- La societatea absorbantă – A, se înregistrează reevaluarea imobilizărilor corporale prin actualizarea valorii brute şi a amortizării

$$Ia = \frac{Vj}{VCN} = \frac{26.000}{20.000} = 1,3$$

$$Vb_{act.} = Vb \times Ia = 86.000 \times 1,3 = 111.800 \text{ lei}$$

Creşterea valorii brute: 118.800 – 86.000 = 25.800
Amact. = 66.000 x 1,3 = 85.800 lei
Creşterea amortizării: 85.800 – 66.000 = 19.800

213	=	%	25.800
		105	6.000
		2813	19.800

- Înregistrarea aportului în natură primit de la societatea absorbantă:

456.B	=	%	12.000
		1012	8.000
		1042	4.000

Determinarea primei de fuziune:
Societatea absorbantă A va primi un aport total de 12.000 lei de la societatea B - absorbită.
Creşterea capitalului societății A este de 4000 acț. x 2 lei/acț = 8.000 lei
Prima de fuziune va fi egală cu diferența dintre valoarea aportului total primit de la S.C. A şi creşterea capitalului societății A ca urmare a fuziunii: 12.000 – 8.000 = 4.000 lei.

- Transferarea activelor de la absorbit la absorbant sau preluarea posturilor de activ de la societatea B

%	=	456.B	28.000
213			22.000
371			1.600
4111			4.000
5121			400

- Transferarea pasivului absorbitului la absorbit sau preluarea posturilor de pasiv de la B

456.B	=	401	16.000

tabel nr. 4.6 – Bilanț S.C. “A” după fuziune

ACTIV		CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII	
Imobilizări corporale (125.000 – 77.600)	47.400	Capital social	28.000
Mărfuri	4.600	Rezerve legale	4.000
Clienți	13.600	Furnizori	6.000
Disponibil	1.800	Prime de fuziune	4.000
		Furnizori	26.000
TOTAL ACTIV	**67.400**	**TOTAL CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	

Societatea absorbită – B

- Evidențierea valorii activului transferat reprezentând total active identificate în bilanț plus creşterea de valoare rezultata la evaluarea globală:

461	=	7583	28.000

- Scăderea din evidență a elementelor de activ transferate (imobilizări, stocuri, creanțe şi disponibil)

%	=	213	30.000
6583			18.400
2813			11.600
6583	=	%	6.000
		371	1.600
		4111	4.000
		5121	400

- Închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli :

7583	=	121	28.000
121	=	6583	24.400

- Transmiterea elementelor de pasiv

401	=	461.A	16.000
%		456	12.000
1012			6.000
106			2.400
121			3.600

- Regularizarea conturilor 456 şi 461:

456	=	461.A	12.000

Sau

- Primirea acțiunilor „A” în schimbul creanței asupra societății A rezultată din transferarea activului net contabil al societății B către societatea A

503	=	461.A	12.000

- Plata acționarilor B cu acțiuni A

456	=	503	12.000

Cazul II - Societatea absorbantă deține titluri la societatea absorbită

Societatea A – societate absorbantă absoarbe societatea B – societate absorbită. Bilanțurile celor două societăți sunt prezentate în tabele nr. 3.7. şi 3.8:

tabel nr. 4.7 – Bilanț S.C. “A” – societate absorbantă

ACTIV		**CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	
Imobilizări corporale (86.000 – 66.000)	20.000	Capital social	20.000
Titluri de participare*	1.000	Rezerve legale	4.000
Mărfuri	3.000	Furnizori	8.000
Clienți	9.600	Creditori diverşi	3.000
Disponibil	1.400		
TOTAL ACTIV	**35.000**	**TOTAL CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	**35.000**

Titlurile de participare reprezintă 400 acțiuni B deținute de societatea A, acțiuni ce au fost achiziționate la valoarea de 2,5 lei/acț.

tabel nr. 4.8 – Bilanț S.C. "B" – societate absorbită

ACTIV		**CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	
Imobilizări corporale (30.000 – 11.600)	18.400	Capital social	6.000
Mărfuri	1.600	Rezerve legale	2.400
Clienți	4.000	Furnizori	16.000
Disponibil	400		
TOTAL ACTIV	**24.400**	**TOTAL CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	**24.400**

Capitalul social al S.C. "A" este format din 10.000 acț cu valoarea nominală de 2 lei/ acț., iar capitalul social al S.C. "B" este format din 3.000 acț cu valoarea nominală de 2 lei/ acț.

Valoarea justă a imobilizărilor corporale stabilită cu ocazia evaluării prealabile fuziunii este:

- Pentru imobilizările corporale ale societății A: 26.000
- Pentru imobilizările corporale ale societății B: 22.000

Restul elementelor sunt evaluate la valoarea din bilanț.

Determinarea Activului net corectat (valoarea globală a societăților) prin metoda patrimonială este presentata în talelele 3.9 şi 3.10.

tabel nr. 4.9 – Determinarea ANC al S.C. "B" - absorbite

Specificație	Soc B
Total activ	24.400
+ Plusvalori	3.600
- Datorii	16.000
Total	12.000

Valoarea matematică contabilă a acțiunilor societății absorbite B este:

$$VMC_B = \frac{12.000}{3.000} = 4 \text{ lei/acț.}$$

tabel nr. 4.10 – Determinarea ANC al S.C. "A" - absorbante

Specificație	Soc A
Total activ	35.000
+ Plusvalori d.c	6.600
mijloace fixe	6.000
titluri de participare	600
- Datorii	11.000
Total	30.600

Valoarea matematică contabilă a acțiunilor societății absorbante A este:

$$VMC_A = \frac{30.600}{10.000} = 3{,}06 \text{ lei/acț.}$$

$$\text{Raportul de schimb } R_S = \frac{VMC_B}{VMC_A} = \frac{4.000}{3.060} = 1{,}307$$

Determinarea numărului de acțiuni pentru remunerarea aportului soc B:

$$n_{A/B} = \frac{\text{Activ net corectat}}{VMC_A} = \frac{12.000}{3.060} = 3.922 \text{ acț}$$

Sau

$n_{A/B} = N_B \text{ x } R_S = 3.000 \times 1,307 = 3.922$ acț

Observație:

Societatea A (absorbantă) deține deja un număr de 400 de acțiuni B din cele 3.000 de acțiuni ale societății B, adică 13,33%. Societatea A nu poate remunera propriile acțiuni, ci doar pe acelea care aparțin altor acționari, adică cele 2.600 acț. Din totalul de 3.000 de acțiuni, respectiv fracțiunea de 86.67%. Astfel din cele 3922 acțiuni se vor emite doar 86,67%, adică 3.400 acțiuni.

$n'_{A/B} = 3.922 \times 86.67\% = 3.400$ acț.

Societatea absorbantă:

- înregistrarea reevaluării imobilizărilor corporale utilizând metoda actualizării valorii contabile nete:

2813	=	213	19.800
213	=	105	6.000

- Înregistrarea aportului primit de la societatea B:

Structura creşterii capitalului în urma aporturilor:

- creştere capital social
  = 3.400 acț. x 2 lei/acț = 6.800 lei
- prima de fuziune propriu zisă (de bază)
  = 3.400 acț x (3.060 – 2.000) = 3.600 lei
- prima de fuziune din profitul rezultat la evaluare (complementară)
  = 400 acț x (4 – 2,5) = 600 lei
  total creştere capital propriu = 11.000

456	=	%	12.000
		1012	6.800
		1042	4.200
		261	1.000

- transferarea activelor de la absorbit la absorbant:

%	=	891	39.600
213			33.600
371			1.600
411			4.000
5121			400

- transferarea pasivelor de la absorbit la absorbant

891	=	%	39.600
		456	12.000
		401	16.000
		2812	11.600

Bilanț contabil după fuziune este prezentat în tabelul nr. 3.11

tabel nr. 4.11 - Bilanț contabil după fuziune, S.C. "A"

ACTIV		**CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	
Imobilizări corporale	48.000	Capital social	26.800
Mărfuri	4.600	Rezerve legale	4.000
Clienți	13.600	Prime de fuziune	4.200
Disponibil	1.800	Rezerve din reevaluare	6.000
		Furnizori	24.000
		Creditori diverşi	3.000
TOTAL ACTIV	**68.000**	**TOTAL CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	**68.000**

Societate absorbită

- înregistrarea reevaluării imobilizărilor corporale utilizând metoda actualizării valorii contabile nete

2813	=	213	11.600
213	=	105	3.600

- înregistrarea drepturilor acționarilor asupra capitalului propriu al societății absorbite sau înregistrarea activului net ce va fi preluat de societatea A

%	=	456 / B	12.000
1012			6.000
106			2.400
105			3.600

- transmiterea posturilor de activ:

892	=	%	28.000
		213	22.000
		371	1.600
		4111	4.000
		5121	400

- transmiterea posturilor de pasiv:

%	=	892	28.000
456			12.000
401			16.000

Cazul III - Societatea absorbită deține titluri la societatea absorbantă:
Societatea A – societate absorbantă absoarbe societatea B – societate absorbită. Bilanțurile celor două societari sunt presentate în tabelle 3.12 şi 3.13.:

tabel nr. 4.12 – bilanț societatea absorbantă S.C. "A"

ACTIV		CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII	
Imobilizări corporale (86.000 – 66.000)	20.000	Capital social	20.000
Mărfuri	3.000	Rezerve legale	4.000
Clienți	9.600	Furnizori	10.000
Disponibil	1.400		
TOTAL ACTIV	**34.000**	**TOTAL CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	**34.000**

tabel nr. 4.13 - bilanț societatea absorbită S.C. "B"

ACTIV		CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII	
Imobilizări corporale (30.000-11.400	18.400	Capital social	6.000
Imobilizări financiare*	3.600	Rezerve legale	2.400
Mărfuri	1.600	Furnizori	12.000
Clienți	4.000	Creditori diverşi	7.600
Disponibil	400		
TOTAL ACTIV	**28.000**	**TOTAL CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	**28.000**

*Acțiuni ale societății A, deținute de B (1500 acț x 2,4 lei/acț)

Cap soc A – 20.000 = 10.000 acț x 2 lei/ acț
Cap soc B – 6.000 = 3.000 acț x 2 lei/ acț

Cu ocazia reevaluării elementelor de activ şi datorii s-au stabilit următoarele valori juste:
Imobilizări corporale :
Soc A: 26.000
Soc B: 22.000
Restul elementelor sunt evaluate la valoarea din bilanț

Plusvaloare din evaluare:
A: 26.000 – 20.000 = 6.000
B: 22.000 – 18.400 = 3.600
Determinarea Activului net:
Soc A:

tabel nr. 4.14 – Determinarea ANC al societății A

Specificație	Soc A
Total activ	34.000
+ Plusvaloare mijloace fixe	6.000
- Datorii	10.000
Total	30.000

$$VMC_A = \frac{30.000}{10.000} = 3 \text{ lei/acț}$$

tabel nr. 4.15 – Determinarea ANC al societății B

Specificație	Soc B	
Total activ	28.000	
+ Plusvaloare - mijloace fixe - titluri	4.500 3.600 900	1.500 act. (3 – 2,4)
- Datorii	19.600	
Total	12.900	

$$VMC_B = \frac{12.900}{3.000} = 4,3 \text{ lei/acț.}$$

$$R_s = \frac{VMC_B}{VMC_A} = \frac{4300}{3000} = 1,433$$

Determinarea numărului de acțiuni ce trebuie emis pentru remunerarea aportului:
N = 3.000 x 43/30 = 4.300 acț

Observație:
Prin absorbirea societății B cele 1.500 de acțiuni deținute de B la A, societatea absorbantă – A se află în situația dobândirii propriilor acțiuni.

Contabilizare la soc A:
Structura aportului primit de la B:
Aport net 12.900 lei
4300 acț x 2.000 lei/acț = 8.600 lei
prima de fuziune = 4.300 lei

- înregistrarea reevaluării imobilizărilor corporale ale societății A, utilizând metoda actualizării valorii contabile nete:

2813	=	213	66.000
213	=	105	6.000

- Înregistrarea aportului primit de la societatea B:

456	=	%	12.900
		1012	8.600
		1042	4.300

- transferarea activelor de la absorbit la absorbant:

%	=	891	31.600
213			22.000
371			1.600
4111			4.000
5121			400
109			3.600

- anularea acțiunilor proprii:

%	=	109	3.600	
1012			3.000	1.500 act. X 2 lei/act.
1042			600	

- transferarea pasivelor de la absorbit la absorbant

891	=	%	31.600
		456	12.000
		401	12.000
		462	7.600

Bilanțul contabil după fuziune este prezentat în tabelul nr. 3.16

tabel nr. 4.16 – Bilanț contabil după fuziune S.C. "A"

ACTIV		**CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	
Imobilizări corporale	48.000	Capital social	25.600
Mărfuri	4.600	Rezerve legale	4.000
Clienți	13.600	Rezerve reevaluare	6.000
Disponibil	1.800	Prima de fuziune	2.800
		Furnizori	22.000
		Creditori diverşi	7.600
TOTAL ACTIV	**68.000**	**TOTAL CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	**68.000**

Contabilizare la societatea B

- înregistrarea reevaluării imobilizărilor corporale:

2813	=	213	66.000
213	=	105	3.600

- înregistrarea drepturilor acționarilor asupra capitalului propriu al societății absorbite sau înregistrarea activului net ce va fi preluat de societatea A

%	=	456	12.000
1012			6.000
106			2.400
105			3.600

- transmiterea posturilor de activ:

892	=	%	31.600
		213	22.000
		371	1.600
		4111	4.000
		5121	400
		261	3.600

- transmiterea posturilor de pasiv:

%	=	892	32.500
456			12.000
401			12.000
462			7.600

Cazul IV - Între societățile care fuzionează există participații reciproce

Societatea A – societate absorbantă absoarbe societatea B – societate absorbită. Bilanțurile celor două societari sunt presentate în tabelle 3.17 şi 3.18.:

tabel nr. 4.17 – Bilanț contabil societatea absorbantă A

ACTIV		**CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	
Imobilizări corporale (86.000 – 66.000)	20.000	Capital social	20.000
Imobilizări financiare*	2.000	Rezerve legale	4.000
Mărfuri	3.000	Furnizori	12.000
Clienți	9.600		
Disponibil	1.400		
TOTAL ACTIV	**36.000**	**TOTAL CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	**36.000**

Imobilizările financiare ale societății A reprezintă titluri de partecipare în S.C. B, respectiv 800 acțiuni B ce au fost achiziționate la valoarea de 2,5 lei/acț.

tabel nr. 4.18 – Bilanț contabil societatea absorbită B

ACTIV		**CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	
Imobilizări corporale (30.000-11.600)	18.400	Capital social	6.000
Imobilizări financiare*	3.600	Rezerve legale	2.400
Mărfuri	1.600	Furnizori	12.000
Clienți	4.000	Creditori diverşi	7.600
Disponibil	400		
TOTAL ACTIV	**28.000**	**TOTAL CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	**28.000**

Imobilizările financiare ale societății B reprezintă titluri de partecipare în S.C. A, respectiv 1.500 acțiuni B ce au fost achiziționate la valoarea de 2,4 lei/acț.

Fuziunea este realizată pe baza ultimelor bilanțuri, ținându-se cont de valorile juste ale imobilizărilor corporale:

- 38.000 lei pt. imobilizările corporale ale societății A
- 43.600 lei pt. imobilizările corporale ale societății B

Capital social A este format din 10.000 acț cu valoarea nominală de 2 lei/acț.
Capital social B este format din 3.000 acț cu valoarea nominală 2 lei/acț.

Determinarea valorii contabile a acțiunilor:
Pentru aflarea acestor valori este necesar un sistem de ecuații cu două necunoscute: VMC_A şi VMC_B, valori pe care le vom nota cu X şi respectiv Y

tabel nr. 4.19 – Determinarea VMC ale acțiunilor celor două societari.

Elemente	**Societatea A**	**Societatea B**
Capital social	20.000	6.000
Rezerve	4.000	2.400
Plusvaloare din imob. corp.	18.000	25.200
Plusvaloare din titluri	800*Y – 2.000	1.500**X* – 3.600
Valoare globală a societății	800*Y + 40.000	1.500*X + 30.000
Număr de acțiuni (N)	10.000	3.000
Valoare globală a societății (N x VMC)	**10.000 * X**	**3.000 * Y**

Sistemul de ecuații este:

$$\begin{cases} 10.000\,X - 800\,Y = 40.000 \\ 1500\,X - 3000\,Y = -30.000 \end{cases}$$

Rezolvând sistemul se obțin valorile:
X (VMC_A) = 5 lei/acț
Y (VMC_B) = 12,5 lei /acț

Determinarea raportului de schimb:

$$R_s = \frac{VMC_B}{VMC_A} = \frac{12,5}{5} = 2,5$$

Determinarea numărului de acțiuni ce trebuie emis de S.C. "A"
Rs x 3.000 = 2,5 x 3.000 = 7.500 acț

Pentru a evita ca în schimbul titlurilor societății B, societatea A să primească propriile acțiuni, în actul de fuziune va fi inserată o clauză, respectiv societatea A va renunța la drepturile sale, corespunzător celor 800 de acțiuni B.
Acțiunile corespunzătoare dreptului altor acționari decât A, de 3.000 – 800 = 2.200, vor fi schimbate contra 2,5 x 2.200 = 5.500 acțiuni A
Aportul total al societății B este de **37.500**, care corespunde:

- Cresterea de capital
  5.500 act x 2 lei/act = 11.000
- Prima de fuziune propriu zisa
  = 27.500 – 11.000 = 16.500
- Prima complementara
  800 act x (12,5 lei/acț – 2,5 lei/acț.)= 8.000
- Titluri anulate = 2.000

  37.500

Contabilizare la societatea A

- Reevaluarea imobilizărilor corporale

2813	=	213	66.000
213	=	105	18.000

- înregistrarea activului net primit

456	=	%	37.500
		1012	11.000
		1042	24.500
		261	2.000

- înregistrarea elementelor de activ primite

%	=	891	57.100
213			43.600
371			1.600
4111			4.000
5121			400
109			7.500

- anularea acțiunilor proprii

%	=	109	7.500
1012			3.000
1042			4.500

- înregistrarea elementelor de pasiv preluate

891	=	%	68.700
		456	37.500
		401	12.000
		462	7.600

Bilanțul contabil al societății absorbante după fuziune este prezentat în tabelul nr. 3.20:

tabel nr. 4.20 – Bilanț contabil după fuziune – societatea absorbantă A

ACTIV		**CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	
Imobilizări corporale	81.600	Capital social	29.000
Clienți	13.600	rezerve	4.000
Disponibilități	1.800	prime de fuziune	19.000
Mărfuri	4.600	rezerve din reevaluare	18.000
		Furnizori	24.000
		Creditori diverşi	7.600
Total	101.600	Total	101.600

Contabilizare la societatea absorbită

- înregistrarea reevaluării imobilizărilor corporale şi a titlurilor

2813	=	213	11.600
213	=	105	25.200

- înregistrarea activului net predat

%	=	456	37.500
1012			6.000
106			2.400
105			25.200

- înregistrarea elementelor de pasiv predate

%	=	892	57.100
401			12.000
462			7.600
456			37.500

- înregistrarea elementelor de activ predate

892	=	%	57.100
		213	43.600
		261	7.500
		4111	4.000
		371	1.600
		5121	400

Cazul V - Fuziunea prin contopire

In țările din Europa de Vest această formă de fuziune este mai puțin utilizată din rațiuni de ordin economic şi juridic :

- pe plan economic – raportul de forțe între societăți conduce la absorbția de către societățile mai puternice a celor slabe
- pe plan juridic – crearea unei societăți noi conduce la o serie de inconveniente cum ar fi absența personalității juridice înainte de înmatricularea la Registrul comerțului, imposibilitatea realizării imediate a unor operațiuni condiționate de o anumită perioadă de existență a societății (cum ar fi emisiunea unui împrumut din emisiunea de obligațiuni).

Fuziunea prin contopire determină dizolvarea fără lichidare a societăților care fuzionează, drepturile şi obligațiile lor trecând asupra noii societăți înființate, iar acțiunile sau părțile sociale ale acestora sunt înlocuite cu iar acțiuni sau părți sociale ale noii societăți.

Situația patrimoniului, conform bilanțurilor contabile de fuziune ale societăților (A şiB) care se dizolvă, în vederea fuziunii este presentata în tabelele nr. 3.21 şi 3.22 :

tabel nr. 4.21 - Bilanțul contabil al societății A

ACTIV		**CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	
Imobilizări corporale	150.000	Capital social	100.000
Mărfuri	10.000	Rezerve legale	50.000
Clienți	60.000	Furnizori	90.000
Disponibil	20.000		
Total Activ	**240.000**	**Total capitaluri proprii şi datorii**	**240.000**

Valoarea de intrare a imobilizărilor corporale este de 200.000 lei (SFD 213 = 200.000), iar amortizarea cumulată este de 50.000 lei (SFC 2813 = 50.000)
Valoarea creanțelor clienți este de 70.000 lei (SFD ct. 4111 = 70.000), iar ajustările pentru deprecierea creanțelor sunt de 10.000 (SFC 491 = 10.000)

tabel nr. 4.22 - Bilantul contabil al societătii B

ACTIV		**CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	
Imobilizări corporale	180.000	Capital social	200.000
Mărfuri	20.000	Reserve legale	100.000
Clienți	90.000	Furnizori	20.000
Disponibil	30.000		
Total Activ	**320.000**	**Total capitaluri proprii şi datorii**	**320.000**

Valoarea de intrare a imobilizărilor corporale este de 300.000 lei (SFD 213 = 300.000), iar amortizarea cumulată este de 120.000 lei (SFC 2813 = 120.000)
2. Imobilizările corporale au fost evaluate astfel:

- la S.C. “A”, la suma de 200.000 lei față de valoarea contabilă netă de 150.000 lei;

- la S.C. “B”, la suma de 210.000 lei față de valoarea contabilă netă de 180.000 lei.

3. Determinarea activului net al celor două societăti este realizată în tabelul nr. 3.23:

tabel nr. 4.23 – Determinarea ANC al celor două societăți

Specificare	A	B
Capitaluri proprii	150.000	300.000
Plus valoarea asupra imobilizărilor	50.000	30.000
ANCc	200.000	330.000

Capitalul social al societății nou înființate „C” va fi de 200.000 + 330.000 lei = 530.000 lei.
Valoarea nominală a unei acțiuni C – stabilită prin actul de constituire va fi de 10 lei/acț.

5. Determinarea numărului de actiuni noi care trebuie emise de noua societate pe baza activului net al societătilor A şi B, valoarea nominală a unei acțiuni fiind de 10 lei:
- Pentru Societatea A 200.000 / 10 = 20.000 acț
- Pentru Societatea B 330.000 / 10 = 33.000 act.

7. Înregistrări contabile:

- la societatea nou înființată:
- înregistrarea capitalului social aportat:

456	=	%	530.000
		1012 /A	200.000
		1012 /B	330.000

- înregistrarea posturilor de activ aportate de Societatea A

%	=	456	350.000
231			250.000
371			10.000
4111			70.000
5121			20.000

- înregistrarea posturilor de pasiv de la societatea A

456	=	%	150.000
		281	50.000
		401	90.000
		491	10.000

- înregistrarea posturilor de activ de la Societatea B

%	=	456	470.000
231			330.000
371			20.000
4111			90.000
5121			30.000

- înregistrarea posturilor de pasiv:

456	=	%	140.000
		281	120.000
		401	20.000

la Societatea A

- Înregistrarea reevaluării clădirilor

Ia = 200.000 / 150.000 = 1,33
Val. bruta actualizata = 1,33 x 200.000 = 266.667 lei
Cresterea valorii brute = 266.667 – 200.000 = 66.667
Amortizarea actualizata = 1,33 x 50.000 = 66.667 lei
Cresterea amortizării = 66.667 – 50.000 = 16.667

213	=	%	66.667
		2813	16.667
		105	50.000

- înregistrarea activului net transmis noii societăți:

%	=	456	200.000
1012			100.000
105			50.000
1061			50.000

- înregistrarea posturilor de activ transmise noii societăți:

892	=	%	366.667
		213	266.667
		371	10.000
		4111	70.000
		5121	20.000

- înregistrarea posturilor de pasiv transmise noii societăți:

%	=	892	366.667
456			200.000
401			66.667
2813			90.000
491			10.000

la Societatea B:

- Înregistrarea reevaluării clădirilor

Ia = 210 mil / 180 mil. = 1,166
Val. bruta actualizata = 1,166 x 300.000 = 350.000 lei
Cresterea valorii brute = 350.000 – 300.000 = 50.000
Amortizarea actualizata = 1,166 x 120.000 = 140.000 lei
Cresterea amortizării = 140.000 – 120.000 = 20.000 lei

213	=	%	50.000
		2813	20.000
		105	30.000

- înregistrarea activului net transmis noii societăți:

%	=	456	330.000
1012			200.000
105			30.000
1061			100.000

- înregistrarea posturilor de activ transmise noii societăți:

892	=	%	490.000
		231	350.000
		371	20.000
		4111	90.000
		5121	30.000

- înregistrarea posturilor de pasiv:

%	=	892	490.000
456			330.000
281			140.000
401			20.000

Bilanțul noii societăți este prezentat în tabelul nr. 3.24

tabel nr. 0.24 – Bilanțul contabil după fuziune al societății nou înființate

ACTIV		**CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII**	
Imobilizări corporale (616.667 – 206.667)	410.000	Capital social	530.000
Mărfuri	30.000	Furnizori	110.000
Clienți (160.000 – 10.000)	150.000		
Disponibil	50.000		
Total Activ		**Total capitaluri proprii şi datorii**	

4.6. Contabilitatea operațiilor de divizare a societăților comerciale

4.6.1. Cadrul juridic al operațiilor de divizare a societăților comerciale

Divizarea societăților comerciale este reglementată în țara noastră de *Legea nr. 31 din 1990, modificată şi republicată în M.Of. nr. 33 din 29 ianuarie 1998***.** Divizarea se face prin împărțirea întregului patrimoniu al unei societăți care îşi încetează existența între două sau mai multe societăți existente sau care iau astfel ființă. Societatea comercială nu îşi încetează existența, în cazul în care o parte din patrimoniul ei se desprinde şi se transmite către una sau mai multe societăți existente sau care se înființează.

Divizarea se poate face şi între societăți de forme diferite.

Societățile în lichidare se pot diviza numai dacă nu a început repartiția între asociați a părților ce li s-ar cuveni din lichidare.

Divizarea are ca efect *dizolvarea fără lichidare*, a societății care îşi încetează existența şi transmiterea universală a patrimoniului său către

societățile beneficiare, în starea în care se găseşte la data divizării, în schimbul atribuirii ele acțiuni sau de părți sociale ale acestora către asociații societății care încetează.

Administratorii societății care se divizează, în baza hotărârii adunării generale a acționarilor, întocmesc un proiect de divizare, care va cuprinde aceleaşi elemente ca şi proiectul de fuziune (prezentat în paragrafele precedente). Ei trebuie să prezinte asociaților aceleaşi documente ca şi în cazul fuziunii.

Societatea comercială care se divizează se afla în aceeaşi situație cu societatea absorbită în cazul fuziunii, cu diferența că ea aportează activele şi datoriile nu numai la o singură societate, ci la mai multe societăți, preexistente sau nou înființate. Societățile beneficiare se găsesc în situația societății absorbante sau a societății noi. Ele vor emite titluri pentru majorarea capitalului sau constituirea acestuia.

Titlurile societății care se divizează sunt schimbate contra titlurilor provenite de la societățile beneficiare.

4.6.2. Contabilizarea operațiilor de divizare a societăților comerciale

Exemplu: Societatea pe acțiuni GAMA, cu un capital social de 375.000 lei, se divizează, patrimoniul ei fiind preluat de două societăți existente ALFA şi BETA (divizare prin absorbție). În urma reevaluărilor, VMC_A = 50 lei/acț, iar VMC_B = 75 lei/acț.

La data divizării, bilanțul societății GAMA este prezentat în tabelul nr. 3.25:

tabel nr. 4.25 – Bilanț S.C. GAMA la data divizării

ACTIV		CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII	
Imobilizări corporale	300.000	Capital social	375.000
Stocuri	75.000	Rezerve	62.500
Creanțe	125.000	Datorii	62.500
Total active	**500.000**	**Total capitaluri proprii şi datorii**	**500.000**

Aportul este efectuat după cum urmează (table nr. 3.26):

tabel nr. 4.26 – Structura aporturilor către cele două societăți absorbante Alfa şi Beta

Aport	total	Alfa	Beta
Imobilizări corporale	300.000	212.500	87.500
Stocuri	75.000	75.000	-
Creanțe	125.000	-	125.000
Datorii	(62.500)	(37.500)	(25.000)
Valoare netă aportată	437.500	250.000	187.500

Ca urmare a reevaluării imobilizărilor, societatea Alfa va primi un aport de 337.500 lei, iar societatea Beta de 225.000 lei.

În urma aportului primit, societatea A va trebui să emită un număr de 337.500 / 50 lei/acț = 6.750 acț., iar iar societatea B 225.000 / 75 lei/acț = 3.000 acț.

Situația societății scindate

Societatea scindată se află în aceeaşi situație cu societatea absorbită în cazul fuziunii.

Exemplu:

Acționarii societății Gama vor primi pentru fiecare acțiune

- fie 6.750 acț. / 15.000 acț Alfa = 9/20 acț Alfa
- fie 3.000 acț / 15.000 acț Beta = 1/5 acț. Beta

Societatea va deschide două conturi de aport, unul pe numele societății A (456.1) şi altul pe numele societății B (456.2).

- Se înregistrează reevaluarea imobilizărilor corporale :

(337.500 + 225.000) - (250.000 + 187.500) = 125.000 lei.

213	=	105	125.000

- Se cumulează capitalurile proprii:

%	=	456	562.500
1012			375.000
105			125.000
106			62.500

- Se predă capitalul către societatea A :

892		%	375.000
		213	300.000
		371	75.000
%	=	892	375.000
456.1			337.500
401			37.500

- Se predă aportul către societatea B:

892	=	%	250.000
		213	125.000
		4111	125.000
%	=	892	250.000
456.2”			225.000
401			25.000

După înregistrarea acestor operațiuni toate conturile societății comerciale Gama sunt soldate.

Din punct de vedere fiscal, operația de sciziune are aceleaşi consecințe ca şi fuziunea.

Situația societăților beneficiare de aport.

Dacă societățile beneficiare existau înaintea operației de sciziune, ele procedează la închiderea conturilor lor, în aceleaşi condiții cu societatea absorbantă în cazul fuziunii. Contabilizarea aportului primit de fiecare societate beneficiară se efectuează pe baza valorilor reținute în proiectul de sciziune. În vederea reflectării corecte a operației, din punct de vedere contabil se va folosi contul 1043 "Prime de aport" care va prelua funcțiile contului 1042 "Prime de fuziune".

Exemplu:

- Societatea A în schimbul aportului primit, realizează o creştere de capital, astfel:

456	=	%	337.500
		1012	168.750
		1043	168.750

- Primirea aportului:

%	=	891
212		
371		
891	=	%
		456.1
		401

În mod similar se contabilizează aportul şi la societatea B. în cazul în care, societățile beneficiare ale aportului sunt societăți noi, înregistrările contabile vizează crearea acestora.

4.7. Aportul parțial de active

Aportul parțial de active este operația prin care o societate aportează unei alte societăți (nouă sau deja creată) o parte din elementele sale de activ şi primeşte în schimb titluri emise de societatea beneficiară de aport. Aportul poate fi făcut asupra unuia sau mai multor elemente izolate (de exemplu: un imobil, titluri de portofoliu etc.) sau asupra unui ansamblu de bunuri (de exemplu: elementele de activ şi pasiv ale unei ramuri de activitate determinate), În cel de-al doilea caz, operația poate fi comparată cu o fuziune sau sciziune, În ceea ce priveşte activul aportat - creanțele şi disponibilitățile nu pot face singure obiectul aportului[14].

Aportul parțial de active este un mijloc de reorganizare a întreprinderii, ce permite "filializarea" uneia sau mai multor ramuri de activitate, dându-le o existență juridică autonomă. De exemplu, el permite reunirea în sânul aceleiaşi societăți, de ramuri de activitate identice, exersate de societăți aparținând aceluiaşi grup.

Din punct de vedere fiscal, problemele ridicate de această operație pot fi rezolvate în aceeaşi manieră ca la fuziune.

Situația societății aportoare.

Aportul parțial de active nu determină dispariția societății aportoare. Pentru a putea determina baza aportată, societatea întocmeşte un bilanț contabil la data operației, valoarea activului net aportat fiind determinată în aceleaşi condiții ca la fuziune. Pentru remunerarea aportului societatea primeşte titluri ale societății beneficiare. Acestea sunt înregistrate în contul 261 „Titluri de participare" la valoarea lor reală, şi nu la cea nominală, prin creditul contului 7583, în cazul aportării imobilizărilor, valoarea lor contabilă fiind în mod corelat creditată prin debitul contului 6583 „Cheltuieli privind activele cedate", respectiv:

[14] Ileana Nişulescu, *Reorganizarea şi lichidarea societăților comerciale*, Editura Infomedica, Bucureşti, 1997, pag. 97

261	=	7583
%	=	213
281		
6583		

Societatea aportoare poate conserva în portofoliu, acțiunile primite pentru remunerarea aportului sau le poate distribui acționarilor săi; în acest din urmă caz procedează la reducerea capitalului.

Situația societății beneficiare de aport.

Aceasta va întocmi o situație la data operației, care va servi ca bază de referință în calcularea activului net contabil, respectiv în determinarea aportului remunerat.

Determinarea paritații, a creşterii de capital şi a primei de aport (fuziune), precum şi contabilizarea operației sunt identice celor prezentate la fuziune (cazul societății absorbante).

3.7. Teste de autoevaluare

1. Fuziunea şi divizarea societăților comerciale au ca efect:
   a. dizolvarea, urmată de lichidarea societăților comerciale care-şi încetează activitatea;
   b. dizolvarea, fără lichidarea societăților comerciale care-şi încetează activitatea;
   c. dizolvarea societăților care-şi continuă activitatea;
   d. lichidarea societății divizate sau absorbite;

2. O societate A cu un capital social de 40.000.000 lei format din 10.000 acțiuni absoarbe societatea B cu un capital social de 20.000.000 lei format din 5.000 de acțiuni. Societatea A a fost evaluată la 48.000.000 lei iar B la 30.000.000 lei. Care este numărul de acțiuni ce trebuie emis pentru remunerarea aportului şi prima de fuziune:
   a. 8.000 acțiuni 16.000.000 lei
   b. 6.250 acțiuni 5.000.000 lei
   c. 12.000 acțiuni 0 lei
   d. 7.500 acțiuni 0 lei
   e. 8.000 acțiuni 24.000.000 lei
   f. Nici un răspuns nu este corect;

3. Societatea A (absorbantă) contabilizează astfel creşterea de capital social pentru remunerarea a 20.000 acțiuni ale societății B (absorbit):

456	=	%	600.000.000
		1012	378.000.000
		1042	168.000.000
		261	54.000.000

Identificați tipul de fuziune:
   a. fuziune prin absorbție, societatea absorbită deține titluri la absorbantă;
   b. fuziune prin absorbție, societatea absorbantă deține titluri la societatea absorbită;
   c. fuziune prin contopire cele două societăți fiind independente;

d. fuziune prin absorbție între două societăți independente, care nu au participații reciproce;
e. fuziune prin aport parțial de active;

4. Societățile Alfa şi Beta decid fuziunea prin absorbția societății Beta de către Alfa. Bilanțurile celor două societăți se prezintă astfel:
Societatea Alfa: Active diverse 44.200 lei, titluri de participare 8.000, capital social 24.000 lei (6.000 acțiuni), rezerve 9.200 lei, datorii 19.000 lei;
Titlurile de participare deținute de Alfa reprezintă 1000 acțiuni Beta achiziționate la costul de achiziție 8 lei/acț.
Societatea Beta: Active diverse 30.000 lei, capital social 10.000 lei (2.500 acțiuni), rezerve 13.000 datorii 7.000 lei;
Activele diverse ale societății Alfa au fost reevaluate la 45.400, iar cele ale societății Beta la 31.000 lei. Creşterea de capital şi prima de fuziune sunt de :
   a. 9.600 7.200;
   b. 9.600 8.000;
   c. 16.000 14.400;
   d. 9.600 6.400;
   e. 9.400 14.400;
   f. Nici un răspuns nu este corect;

5. Aportul parțial de active este o operație prin care:
   a. O societate aportează la o altă societate (nouă / existentă) o parte a patrimoniului său, în schimbul căruia va primi titluri emise de societatea beneficiară de aport.
   b. O societate aportează la o altă societate (nouă / existentă) o parte a patrimoniului său, în schimbul căruia va primi numerar sau echivalente de numerar;
   c. O societate aportează la o altă societate (nouă / existentă) o parte a patrimoniului său, în schimbul aportului depus căruia acționarii societății vor primi titluri emise de societatea beneficiară de aport.
   d. O societate este absorbită parțial de o altă societate;

6. Aportul de titluri sau fuziunea de tip englez se caracterizează prin aceea că:
   a. O societate aportează la o altă societate (nouă / existentă) o parte a patrimoniului său, în schimbul căruia va primi titluri emise de societatea beneficiară de aport.
   b. Un investitor (persoană fizică sau juridică) aduce ca aport la capitalul unei societăți (A) diverse active în schimbul cărora va primi titluri de participare deținute la o altă societate (B);
   c. Un investitor (persoană fizică sau juridică) aduce ca aport la capitalul unei societăți (A) titluri de participare pe care de deține la o altă societate (B);
   d. O societate A aportează o parte din patrimoniul său alte societăți (B) în schimbul aportului societatea aportoare va primi numerar sau echivalente de numerar de la societatea beneficiară de aport;
   e. Două sau mai multe societăți hotărăsc unirea patrimoniilor lor;

7. Societatea A absoarbe societatea B, situația patrimonială prezentându-se astfel: Societatea A: active diverse 319.100 lei, exclusiv 100 de acțiuni B achiziționate la prețul total de 900 lei; datorii 20.500 lei; număr de acțiuni 6.000 titluri; valoarea nominală a unei acțiuni 40 lei/bucata; Societatea B: active diverse 100.000 lei; datorii 30 000 lei; număr de acțiuni 5.000 titluri ; valoarea nominală a unei acțiuni 30 lei bucata. Care este înregistrarea contabilă privind creşterea capitalului social la societatea absorbantă?

a.	456	=	%	70.000	d.	456	=	%	70.000
			1012	54.880				1011	54.880
			1042	13.720				1042	14.220
			261	1.400				502	900
b.	456	=	%	70.000	e.	456	=	%	70.000
			1012	54.880				1011	54.880
			1042	14.220				1042	13.720
			261	900				502	1.400
c.	456	=	%	70.000					
			1011	54.880					
			1042	15.120					

8. Dispuneți de următoarele informații despre două societăți comerciale care fuzionează: Societatea A: active diverse 57.000 lei; datorii 30.000 lei; număr de acțiuni 150 titluri. Societatea B: active diverse 31.500 lei; datorii 18.000 lei; număr de acțiuni 90 titluri. Determinați câte acțiuni trebuie să primească un acționar care deține 30 de acțiuni în cazul în care societatea A absoarbe societatea B;
   a. 75 acțiuni
   b. 15 acțiuni
   c. 25 acțiuni
   d. 36 acțiuni
   e. 165 acțiuni

9. Societățile X si Y fuzionează. Situația celor doua societăți este următoarea:
   Societatea X: capital social 100.000.000 lei, împărțit in 4.000 de acțiuni, rezerve 15.000.000 lei, iar diferențele din reevaluarea imobilizărilor sunt de 5.000.000 lei.
   Societatea Y: activul net 60.000.000, număr de acțiuni 3.000.
   Care este numărul de acțiuni ce trebuie emise:
   I. daca societatea X este societate absorbantă
   II. daca societatea Y este societate absorbantă

   a. 2.000 acțiuni / 6.000 acțiuni;
   b. 4.000 acțiuni / 3.000 acțiuni;
   c. 3.000 acțiuni / 4.000 acțiuni;
   d. 6.000 acțiuni / 2.000 acțiuni;

Raspunsuri: 1 b, 2 b, 3 a, 4 d, 5 a, 6 c, 7 b, 8 c, 9 a.

Bibliografie

1. Collase B. , *Contabilitate generală*, Editura Moldova, Iaşi 1996;
2. Deaconu A., *Bilanțul contabil – modele de analiză*, Editura Intelcredo, Deva 1999
3. Feleagă N., *Controverse contabile*, Editura Economică, Bucureşti, 1996;
4. Feleagă N., coordonator, *Contabilitate Aprofundată*, Editura Economică, Bucureşti, 1996;
5. Feleagă N., Ionaşcu I., *Contabilitate financiară*, vol. 1-4, Editura Economică, Bucureşti, 1996;
6. Feleagă N., Ionaşcu I., *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I şi II, Editura Economică, Bucureşti, 1998;
7. Feleagă N., Malciu L., *Politici şi opțiuni contabile,* Editura Economică, 2002;
8. Feleagă N., Malciu L., Reglementări şi practici de consolidare a conturilor, Editura CECCAR, Bucureşti, 2004;
9. Geogescu N., *Analiza bilanțului contabil*, Editura Economică, Bucureşti, 1999;
10. Horomnea E., *Tratat de Contabilitate – teorii, concepte, principii, standarde*, vol. I, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2001;
11. Ionaşcu I., *Discuții asupra influențelor culturale în contabilitate – Cazul modelului contabil patrimonial*, Revista Gestiunea şi Contabilitatea Firmei, nr. 6, 2003, Tribuna Economică;
12. Işfănescu A. (coordonator), *Ghid practic de Analiză economico financiară*, Editura Tribuna economică, Bucureşti, 1999;
13. Malciu L., *Cererea şi oferta de informații contabile*, Editura Economică, Bucureşti, 1998;
14. Malciu L., *Contabilitate aprofundată*, Editura Economică, Bucureşti, 2000;
15. Matiş D., *Contabilitatea operațiunilor speciale*, Editura Intelcredo, Deva, 2003;
16. Ministerul Finanțelor Publice, *Ghid practic de aplicare a Standardelor Internaționale de Contabilitate – Partea I*, Editura Economică, Bucureşti, 2001;
17. Munteanu V., Țurcan A., *Grupurile de societăți – Consolidarea contabilă*, Editura Economică, Bucureşti, 1998
18. Muțiu A. *Contabilitatea Inflației*, Editura Economică, Bucureşti, 2002;
19. Needles B., Anderson H., Caldwell J., *Principiile de bază ale contabilității, traducere în limba română*, Editura Arc, Chişinău, 2001,
20. Nişulescu I., *Reorganizarea şi lichidarea societăților comerciale*, Editura Infomedica, Bucureşti, 1997;
21. Paraschivescu M.D., Păvăloaia W., *Modele de contabilitate şi analiză financiară*, Editura Vrantrop, Focşani, 1997;
22. Pop A., *Contabilitatea financiară românească armonizată cu Directivele contabile europene şi Standardele Internaționale de Contabilitate*, Editura Intelcredo, Deva, 2002;
23. Răileanu V., *Ingineria sistemului contabil*, Editura Edimpress Camro, Bucureşti, 1998;
24. Ristea M., *Contabilitatea societăților comerciale*, Editura Universitară, 2002;

25. Ristea M., Dumitru C.G. , *Contabilitate Aprofundată*, Editura Lucman, Bucureşti, 2002;
26. Săcărin M., *Grupurile de societăți şi repere ale interpretării conturilor consolidate*, Editura Economică, Bucureşti, 2003
27. Siminică M., Budică I., Buşe R., *Fluxurile financiare din întreprindere*, Revista de Finanțe publice şi contabilitate, nr. 1, 2003;
28. Stan S., *Metode şi uzanțe de evaluare a întreprinderilor* , Editura TEORA, Bucureşti, 1999;
29. Tabără N., Horomnea E., Toma C., *Analiza contabil financiară*, Tipografia Moldova, Iaşi, 2001;
30. Tabără N., Horomnea E., Toma C., *Conturile anuale în procesul decizional*, Tipografia Moldova, Iaşi, 2001;
31. Toma C., *Conturile anuale şi imaginea fidelă în contabilitatea românească*, Editura Junimea, Iaşi, 2001;
32. Vernimmen P., *Finance d'entreprise*, 5e edition, Edition Dalloz, Paris, 1991
33. Vintilă G., *Gestiunea financiară a întreprinderii,* EDP, Bucureşti, 2000;
34. * * * Colecția de reviste *Contabilitatea, expertiza şi auditul afacerilor*, CECCAR, 1999 - 2001
35. * * * Colecția de reviste *Finanțe – credit contabilitate*, 2000 - 2003
36. * * * Colecția de reviste *Gestiunea şi contabilitatea firmei*, colecția Tribuna economică, 2000-2003
37. * * * *Standardele Internaționale de Contabilitate 2007*, Editura Economică, Bucureşti, 2002;
38. * * * OMFP 3055/2009